المعالجة الضريبية للإهلاك
في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بالمقارنة بما ورد بمعايير المحاسبة الدولية
والمصرية والمشاكل المتعلقة بها

إعداد

يوحنا نصحى عطية

مدير عام بمصلحة الضرائب المصرية

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

مقدمة

في هذا البحث سيتطرق الباحث إلى مشكلة هامة جدا وهي مشكلة المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي صدر بمعالجة جديدة للإهلاكات تختلف عما سبق من طرق احتساب للإهلاك واردة في القوانين الضريبية السابقة.

حيث نصت المواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافا إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:

أ- إذا كان الرصيد الناتج وفقا للفقرة السابقة سالبا يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.

ب- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.

ج- إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ويرحل الرصيد المتبقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

وهنا تظهر مشكلة هامة في كيفية احتساب الرصيد الذي يزيد على عشرة آلاف جنيه هل يتم خصم عشرة آلاف جنيه وتحمل بالكامل على قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة وما زاد عليها هو الذي يتم احتساب الإهلاك على أساسه طبقاً لما هو وارد بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؟

أم أن الرصيد الذي يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة؟.

وكيف يتم احتساب الإهلاك لممول يبلغ رصيد الأصول في دفاتره عشرة آلاف ومائة جنيه هل بسبب المائة جنيه يتم احتساب استهلاك يقل كثيراً عن نظيره الذي بلغت قيمة أصوله من واقع الدفاتر عشرة آلاف جنيه فقط؟!.

لا شك أن هناك مشكلة كبيرة في التطبيق تحتاج إلى بحث ودراسة لتوضيح أثر هذه المادة في تحقيق العدالة الضريبية كأحد محددات التشريع الضريبي.

كما أن هناك مشكلة أخرى ناتجة مما جاء بالمادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي جاءت بطريقة جديدة لمعالجة الإهلاك وحددت القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات، إلا أن تحديد هذا الرصيد الذي سوف يتم على أساسه احتساب الإهلاك قد جاء مخالفا للقياس الأول للأصول الثابتة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٠ بالبند ١٥ والذي أشار إلى أنه يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة أما عن عناصر التكلفة فقد أشار البند ١٦ من المعيار المشار إليه إلى أنه تتضمن تكلفة الأصل الثابت:

أ- سعر شرائه شاملا رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد استنزال أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر شرائه.

ب- أي تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيله بها في موقعه وفي الغرض الذي اقتنى من أجله كما حددته الإدارة.

ج- التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل إلى ما كان عليه بداية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك أما عند اقتناء البند أو فيما بعد استخدامه خلال فترة معينة لأغراض غير متعلقة بإنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

ولما كانت الفقرة الأخيرة للمادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أشارت إلى تحديد صافي الربح لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة فإن هناك ثمة مشكلة تواجه الممولين عند تحديد رصيد الأصول الثابتة أو أساس الاستهلاك كما أشار المشرع الضريبي إلى تسميته وذلك بإضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل إذ أنها سوف تستبعد من رصيد الأصول الثابتة من وجهة نظر مصلحة الضرائب لعدم الإشارة إليها صراحة في نص الفقرة ١ من المادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهذه المشكلة لا شك سوف تؤثر على أساس الإهلاك ومن ثم قيمة الإهلاك بعدم قبولها ضريبيا رغم أنها أعدت طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم ٢ ومعيار المحاسبة المصري رقم ١٠ وتقاس طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٨ والخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

هناك مشكلة أخرى تظهر من خلال تطبيق المادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت هذه المادة على أنه يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

وهنا نرى أن احتساب قيمة الأصل المحسوب على أساسها الإهلاك طبقا لهذه المادة تأتي طبقا للقيمة الدفترية للأصل وهذا يخالف ما جاء بمعيار المحاسبة المصري رقم ١٠ في البند ٢٣ منه والذي يحدد تكلفة أي بند من بنود الأصول الثابتة بسعره نقدا في تاريخ الاعتراف به.

أي أن تكلفة الأصل في تاريخ معين تحدد لا على أساس قيمته الدفترية بل على أساس ما يباع أو يقيم به نقدا وهذا ما أشار إليه البند ٢٤ من معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ والذي نص على أنه يتم اقتناء بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة عن طريق استبداله بأصل آخر غير نقدي أو بأصول غير نقدية أو بمجموعة من أصول نقدية وغير نقدية وتقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة ما لم تفتقد عملية التبادل الجوهر التجاري أو يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المقتنى والأصل المسلم بشكل موثوق فيه.

فإذا كانت منشأة تعالج أصولها الثابتة في الدفاتر طبقا لمعايير المحاسبة المصرية بالقيمة العادلة وهي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال الأصل أو تسويقه بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية بين أطراف ليست ذات مصلحة كما نص البند ٣٢ من المعيار رقم ١٠ على أن القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة تتمثل في القيمة السوقية ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتثمين، فهل يتم احتساب أساس الإهلاك على أساس القيمة العادلة وليس على أساس التكلفة التاريخية بالرغم من أن هناك بعض الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيرا هاما وتغيرا سريعا بسبب طبيعتها وهذا سيستدعي إعادة تقييمها سنويا؟ ، لا شك أن هناك مشكلة.

مشكلة أخرى تظهر من خلال دراسة المعيار رقم ١٠ من معايير المحاسبة المصرية الذي نص في البند ٤٤ على أن المنشأة تقوم بتوزيع إجمالي تكلفة الأصل على الأجزاء

المكونة له ويتم إهلاك كل جزء على حدة فعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب إهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها كل على حدة حسب العمر الافتراض له وقد جاءت المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مخالفة لذلك إذ عالجت الإهلاك في القانون للأصل الثابت كوحدة واحدة فمثلا تكلفة (المباني – المنشآت – التجهيزات – السفن – الطائرات) بنسبة ٥% من تكلفة الشراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي منها.

و١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية – شهرة النشاط.

و٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية بالنسبة (للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات ٩

و٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية (جميع أصول النشاط الأخرى)

فما هي المعالجة الضريبية للإهلاك لمنشأة تتبع معايير المحاسبة وتقوم باحتساب الإهلاك لكل جزء من الأصل على حدة وفقا لما جاء بالبند ٤٤ من معيار المحاسبة المصري رقم ١٠؟ فلا شك أن ذلك سوف يمثل مشكلة في التطبيق!!.

مشكلة أخرى تتمثل في أن معايير المحاسبة المصرية بالبند ٦٢ من المعيار المصري رقم ١٠ قد أشارت إلى أن هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت وطريقة القسم المتناقص وطريقة مجموع الوحدات في حين أن المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تنظر إلى هذه الطرق واكتفت بطريقة واحدة في احتساب الإهلاك وهي طريقة القسط الثابت وذلك باحتساب نسبة قطعية من أساس الإهلاك لحساب الإهلاك، والسؤال ما هي المعالجة الضريبية في حالة المنشآت التي تقوم بإتباع أي طريقة من طرق الإهلاك بخلاف طريقة القسط الثابت في دفاترها؟ وهل تقبل مصلحة الضرائب قائمة المركز المالي والدخل والأرباح والخسائر وفقا لذلك؟

لا شك أن هناك العديد من المشاكل الأخرى التي يتوقع الباحث وجودها عند التطبيق العملي مما لذلك أثر هام في دراسة هذه المشكلة المنبثق عنها مجموعة المشكلات الفرعية كما بينا.

مشكلة البحث:

من خلال مقارنة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أن هناك مشكلة تتمثل في تعارض وتناقض بين نصوص كل من المعايير المحاسبية المشار إليها ومواد القانون الضريبي ولائحته التنفيذية في شأن معالجة الإهلاك وهي تتلخص في النقاط التالية:

١- أن هناك مشكلة وتعارض في كيفية احتساب أساس الإهلاك والمعالجة الضريبية للإهلاك على أساسه بالنسبة للأصول الثابتة فهل يتم خصم عشرة آلاف جنيه وتحمل بالكامل على قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة وما زاد عليها هو الذي يتم احتساب الإهلاك على أساسه طبقا لما هو وارد بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؟ أم أن الرصيد الذي يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة؟.

وما مدى تأثير تطبيق ذلك على قاعدة العدالة الضريبية التي هي أحد محددات التشريع الضريبي؟.

٢- أن هناك مشكلة في مدى التناقض بين احتساب القانون الضريبي للأصول طبقا لتكلفتها التاريخية بينما تأتي المعايير المحاسبية لتقيم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة فعلى أي أساس يحسب الاستهلاك من الوجهة الضريبية إذا ما كانت المنشأة

تقوم بتقييم أصولها وفقا للمعايير المحاسبية وهل تعتمد مصلحة الضرائب ذلك أم يتم التعديل وفقا لقانون الضرائب؟.

٣- التناقض في تقدير واحتساب أساس الإهلاك أيضا فالقانون الضريبي لم يذكر شيئا عن إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به بينما المعايير المحاسبية تنص على إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك.

٤- هناك تناقض في كيفية احتساب الإهلاك بنسبة ثابتة لكل مجموعة من الأصول بينما المعايير المحاسبية تؤيد إهلاك كل جزء في الأصل طبقا لقدرته وعمره الإنتاجي، كذلك فهناك بنود تتعارض طبيعتها ومع ذلك يتم احتساب نسبة واحدة للإهلاك عليها.

٥- التناقض الواضح بين قانون الضرائب الذي يقوم باحتساب قسط الإهلاك على أساس القسط الثابت في حين أن المعايير المحاسبية تعدد طرق الإهلاك ما بين قسط ثابت ومتناقص وطريقة مجموع الوحدات.

٦- في حين أن القانون الضريبي يتعارض في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية نجد أن المشرع الضريبي في المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أشارت إلى تحديد صافي الربح لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة فإلى أي مدى تقبل مصلحة الضرائب الإقرارات الضريبية المعدة دفاترها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية رغم عدم اتفاقها مع ما ورد بمواد التشريع الضريبي.

هدف البحث:

تتضح أهمية وهدف البحث من خلال عرض المشكلات الناتجة عن التعارض الواضح بين ما جاء بالتشريع الضريبي المصري بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الإهلاك مع ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار السابق الإشارة إليه.

وكان من الممكن إهمال العمل بهذه المعايير أمام مصلحة الضرائب – وأن كان هذا الأمر غير مقبول – لولا أن المشرع في المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أشار إلى تحديد صافي الربح لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة، ولاشك أن دراسة هذه المشكلات تهدف إلى إبرازها وإلقاء الضوء عليها لتجنب الأخطاء التي يمكن أن تظهر من هذه التناقضات والمشاكل المترتبة عنها على جميع الأطراف وهذا لا شك يؤدي إلى الاهتمام بذلك الخلاف المطروح والعمل على إيجاد الحلول الممكنة والتي تؤدي إلى الاتفاق والتناسق بين كل من مواد التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة بما يحقق الاستقرار لجميع الأطراف دون نزاع.

حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة الإهلاك من خلال الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة المصرية لوضع إطار فكري للمقارنة بما جاء بخصوص الإهلاك من خلال مواد التشريع الضريبي والمعالجة الضريبية للإهلاك وذلك من خلال إبراز أوجه التناقضات والتضارب في إعداد قائمة الدخل ومدى قبول مصلحة الضرائب للإقرار الضريبي المعد وفقا لقواعد معايير المحاسبة بالمخالفة لمواد التشريع الضريبي فيما يخص الإهلاك.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الناحية العملية والتطبيقية سواء للعلم أو المجتمع أو الباحث وذلك من خلال:

١- بالنسبة للعلم:

أن طرح التناقضات في موضوع الإهلاك بين التشريع الضريبي في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وما جاء بشأن الإهلاك بمعايير المحاسبة ومدى تأثير ذلك على العدالة الضريبية كمحدد للتشريع الضريبي وكذلك تأثيره على قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة ومدى قبول مصلحة الضرائب لإقرار الممول المقدم وفقا لهذه المعايير أو عدم قبوله وتعديله بما يتفق والتشريع الضريبي سوف تفتح المجال لرجال التشريع والمحاسبة إلى تناول هذه القضية ووضع الحلول المناسبة لها من خلال المزيد من الدراسات والأبحاث بما يؤدي ذلك إلى ثراء المعرفة العلمية في هذا المجال والخروج بنتائج هامة لخدمة الإنسانية والمجتمع.

٢- بالنسبة للمجتمع:

من خلال دراسة التناقضات المتعلقة بالإهلاك بين ما ورد بالتشريع الضريبي بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وما جاء بمعايير المحاسبة المصرية فإن توصيات الدراسة قد تؤدي إلى تعديل في نصوص التشريع الضريبي أو صدور قرارات وزارية لتوضيح الأمر بما يؤدي إلى تقليل حدة المنازعات بين مصلحة الضرائب ومموليها وهم قطاع كبير في المجتمع بما يعود عليهم بالاستقرار المالي وعلى مصلحة الضرائب بتحديد المراكز المالية لمموليها على أساس سليم يحقق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع ككل.

٣- بالنسبة للباحث:

من خلال هذه الدراسة يستطيع الباحث أن يستخلص مجموعة من النتائج والتوصيات التي لا شك سوف تساعد في إتمام دراسات أخرى كباحث في الحقل المحاسبي والضريبي.

فروض الدراسة:

يقوم البحث على دراسة مدى صحة أو خطأ الفروض التالية:

الفرض الأول: هل حققت مواد التشريع الضريبي ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الإهلاك وكذلك مواد اللائحة التنفيذية أرقام ٣٣، ٣٤، ٣٥ من قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الاهلاكات الأهداف المرجوة منها في تحقيق المركز المالي العادل والصحيح لممولي الأرباح التجارية والصناعية؟ وما هو مدى التناقض فيما جاء بهذه المواد وما ورد بخصوص الإهلاك بمعايير المحاسبة المصرية في هذا الشأن؟.

الفرض الثاني: هل هذه المواد المشار إليها تؤدي إلى العدالة الضريبية والتي تعد أحد محددات التشريع الضريبي؟.

الفرض الثالث: ما تأثير المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد صافي الربح لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة؟ وهل يؤدي قياس الإهلاك وفقا لما ورد من تناقضات بين التشريع الضريبي المصري ومعايير المحاسبة المصرية إلى استقرار للمراكز المالية للممولين والحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب؟ وهل يؤدي ذلك إلى الاستقرار المالي لكل الأطراف؟.

خطة البحث:

في هذا البحث سوف يقوم الباحث بتقسيم الدراسة إلى مدخلين من خلال النقاط التالية:

أولاً: مدخل لدراسة الإهلاك محاسبيا وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية.

ثانيا: مدخل لدراسة الإهلاك، في ضوء التشريع الضريبي المصري بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ومن خلال هاذين المدخلين سوف يلقى الباحث الضوء على التناقضات الواردة بين ما ورد بكل من التشريع الضريبي المصري بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومعايير المحاسبة المصرية ومدى تأثيرها.

وذلك من خلال مبحثين هما:

المبحث الأول: الإهلاك في ضوء علم المحاسبة ومعايير المحاسبة المصرية والدولية

المبحث الثاني: الإهلاك في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

وبعد ذلك يتم عرض خلاصة الدراسة

ثم عرض لنتائج البحث

ثم التوصيات التي خرج بها الباحث وتشمل توصيات عامة وتوصيات خاصة.

وأخيرا قائمة بالمراجع التي استخدمت في البحث.

المبحث الأول

الإهلاك

في ضوء علم المحاسبة

ومعايير المحاسبة المصرية والدولية

قبل أن نتكلم عن الإهلاك في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ لابد أن نضع مفهوما واضحا للإهلاك وكذلك المبادئ المحاسبية التي تحكمه والعناصر التي يجب مراعاتها عند تحديد قيمة الإهلاك مع بيان لأهمية احتساب الإهلاك وأقسامه وفقا لأسبابه ثم المعالجة المحاسبية للإهلاك وما جاء بمعايير المحاسبة المصرية والدولية بشأن الإهلاك.

ثم نتناول الإهلاك في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية.

أولاً: الإهلاك من الناحية المحاسبية:

تعريف الإهلاك:

الإهلاك أو كما يطلق عليه البعض الاستهلاك[١] هو توزيع لتكلفة الأصل الثابت في شكل مصروف على الفترات المستفيدة من خدمات الأصل.

أو بعبارة أخرى هو توزيع لتكلفة الأصل بطريقة منظمة ومنطقية على فترات استخدامه مقابل الخدمات التي قدمها الأصل خلال تلك الفترة، ويذهب البعض[٢] إلى

---

[١] الجهاز المركزي للمحاسبات: قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١، النظام المحاسبي الموحد، الفصل الأول، الدليل المحاسبي وشرحه، بند ٣٣٢٢، ص١٩.

[٢] د. إبراهيم شكري جريس: مقدمة في التحليل المالي، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس من الجزء الأول، ١٩٩٠، ص١٥٩.

تعريف الإهلاك بأنه عبارة عن تكلفة من تكاليف الإنتاج مقابل النقص التدريجي المستمر في قيمة الأصول الناتج من استعمالها في الإنتاج أو بمضي المدة دون استعمال، أو نتيجة لظهور مخترعات حديثة تقلل من القيمة الإنتاجية لهذه الأصول وهو ما يطلق عليه التقادم أو نتيجة النفاذ.

كما عرف البعض[٣] الإهلاك بأنه توزيع تكلفة الأصل القابل للإهلاك على مدة عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة، ويعرف البعض[٤] الإهلاك بأنه عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنويا لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب قيمة أصل من أصولها نتيجة لما يعتري هذا الأصل من بلى أو تآكل بسبب استعماله وليس الغرض منه هو إعادة تكوين رأس المال الذي بدأ به المشروع إلى حالته الأولى، وإنما تمشيا مع مفهوم التصاق التكلفة وحتى تكون المقابلة بين الإيرادات والنفقات المتصلة بها صحيحة.

وقد أطلق البعض[٥] على الإهلاك عدد من المصطلحات الآتية:

١- الاستهلاك: ويستخدم للتعبير عن الأصول التي يلحقها البلى، ومثال ذلك المباني والصهاريج والسيارات أو تلك الأصول التي تتلاشى بمرور الزمن.

٢- النفاذ: ويستخدم للتعبير عن الأصول التي يلحقها الاستنزاف، مثل المناجم وحقول البترول والمحاجر.

٣- النضوب: ويستخدم للتعبير عن المبالغ التي تخصص من قيمة تلك الأصول التي تنقص بمرور الزمن مثل الشهرة وعقود الأراضي طويلة الأجل (حكر).

---

[٣] د. وفاء محمد عبد الصمد: النظم المحاسبية والمحاسبة الآلية، مكتبة الجلاء الجامعية – بورفؤاد، ١٩٩٦، ص٢٥٩.

[٤] وزارة المالية مصلحة الضرائب العامة: الإدارة المركزية للتدريب، ضرائب الدخل الجزء الأول، القاهرة، ١٩٩٦ ن ص ٧٢.

[٥] د. وفاء محمد عبد الصمد: المرجع السابق، ص ص ٢٥٩: ٢٦٠

من هنا نستطيع أن نصل إلى مفهوم للإهلاك بأنه توزيع لتكلفة الأصل في شكل مصروف، يتم بطريقة منتظمة، على فترة عمره الإنتاجي، نتيجة للفاقد منه بسبب الاستعمال أو التقادم ويطلق عليه استهلاك أو نفاذ أو نضوب حسب نوع الأصل المستهلك.

ويجدر في هذه المرحلة التفرقة بين الأصول الثابتة وبين المصروفات فالفائدة المستمدة من المصروف يتم الحصول عليها في الحال أو خلال نفس الفترة المحاسبية في حين يتم الحصول على الفائدة المستحقة من الأصل الثابت خلال سنوات عديدة.

ولذلك فعند حدوث مصروف يتم تسجيله مباشرة على حساب المصروفات في الفترة التي حدث فيها بينما عند شراء أصل ثابت يتم تسجيله بجعل حساب الأصل مدينا بتكلفة الأصل، على أن يتم استنفاذ هذه التكلفة وتحويلها إلى مصروف من خلال عدد من الفترات التالية.

والإهلاك هو العملية التي بموجبها يتم الاعتراف بهذا المصروف.

ويرى البعض[٦] أن الإهلاك هو محاولة لإظهار الانخفاض في القيمة السوقية للأصل وفي حقيقة الأمر لا توجد علاقة بين إهلاك الأصل وقيمته السوقية، فالإهلاك معناه الحقيقي هو عملية توزيع لتكلفة الأصل، فحيث أن هناك أكثر من سنة مالية تستفيد من خدمات الأصل الثابت، لذا يتحتم أن تحمل هذه السنوات بنصيبها العادل من تكلفة هذا الأصل تطبيقا لمبدأ المقابلة.

ومن هنا فإن الإهلاك بمثابة عملية تخصيص وليس عملية تقييم، كما أن هناك من يتصور أن مجمع الإهلاك هو تجميع لنقدية حتى يمكن إحلال أصل ثابت جديد حين يتم إهلاك الأصل الحالي، والواقع أن مجمع الإهلاك هو بمثابة قيد دفتري لا يحوي في ذاته

---

[6] Richard Lewis, David Pendrill: "Advanced Financial Accounting" seventh edition, N. D P. P. 110 – 112.

تدفقات نقدية داخلة أو خارجة وأن الإهلاك لا يخرج عن كونه مصروفا كغيره من مصروفات التشغيل الأخرى.

المبادئ المحاسبية التي تحكم الإهلاك:

يمكن وبإيجاز أن نعرض المبادئ المحاسبية التي تحكم الإهلاك في النقاط التالية:

١- مبدأ المقابلة التاريخية:

أي أن يحتسب الإهلاك على أساس توزيع التكلفة التاريخية للأصل الثابت (قيمته الدفترية) على عدد من السنوات التي تمثل عمره الإنتاجي من دون نظر للتغيرات التي تطرأ على الأسعار.

٢- مبدأ سنوية المحاسبة:

أي يجب أن تتحمل كل سنة بنصيبها من تكلفة الأصول الثابتة وهي ما يسمى بقسط الإهلاك.

٣- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:

فاحتساب الإهلاك لازم وضروري لأنه يمثل استخدام الأصول الثابتة اللازمة للحصول على الإيرادات الدورية للمشروع.

العناصر التي يجب مراعاتها عند تحديد قيمة الإهلاك:

يجب عند تحديد قيمة الإهلاك مراعاة العناصر التالية:

١- ثمن تكلفة الأصل:

أي ثمن تكلفة الشراء مضافا إليه المصروفات المختلفة التي تم سدادها في سبيل الحصول عليه ونقل ملكيته إلى المشروع وإعداده ليكون صالح للاستخدام.

٢- الحياة الإنتاجية للأصل (عمر الأصل):

والمقصود بالحياة الإنتاجية للأصل المدة التي بانقضائها يصبح الأصل غير قادر على العمل والإنتاج.

٣- القيمة التخريدية أو البقايا المتخلفة في نهاية الحياة الإنتاجية للأصل:

وهناك بعض الأصول لا يبقى لها قيمة في نهاية حياتها الإنتاجية، في حين أن هناك بعض الأصول لها بقايا يمكن بيعها. لذا فإن القيمة الواجب استهلاكها هي الفرق بين تكلفة الأصل وثمن بيع هذه البقايا وبتوزيع قيمة هذا الفرق على عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل تحدد قيمة قسط الإهلاك الواجب تحميله لحساب الأرباح والخسائر.

أهمية احتساب الإهلاك:

من الأهمية بمكان أن يظهر احتساب الإهلاك واجبا مضمونا، لأن عدم احتسابه يؤثر على الحسابات الختامية والميزانية العمومية وسيؤدي إهمال احتساب الإهلاك إلى ما يلي:

١- أن الميزانية العمومية لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع.

٢- أن جزءا من رأس المال لا تمثله أصول حقيقية (بمقدار الإهلاك).

٣- ظهور أرباح وهمية (غير حقيقية) أكثر مما يجب في حساب الأرباح والخسائر لأن الإهلاك يمثل نفقه أو مصروف يجب أن تدخل الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر.

ولكن ما الذي يترتب عليه وجود أرباح وهمية؟

لا شك أن وجود أرباح وهمية يترتب عليه ما يلي:

١- يدفع المشروع ضرائب أكثر مما يجب.

٢- إذا تم توزيع هذه الأرباح فيعتبر هذا التوزيع في الواقع توزيعا تخفيضياً لرأس المال.

٣- عدم احتساب المشروع إهلاك الأصول الثابتة معناه ظهور الأصول بأكثر من قيمتها الحقيقية وهذا يضع المشروع في موقف حرج عندما يريد استبدال هذه الأصول بغيرها أو إذا أراد بيعها وقيمت عندها بالأرقام أقل بكثير من قيمتها الدفترية.

٤- عدم احتساب الإهلاك أو إهمال احتسابه بدقة يتعارض مع مبدأ الوضوح والعلانية المحاسبية.

أنواع أو أقسام الإهلاك:

قد يقسم الإهلاك ووفقا لأسبابه إلى إهلاك داخلي وإهلاك خارجي.

فقد يكون الإهلاك ناتج أولا عن عوامل داخلية طبيعية أو لازمة للأصل كالتآكل أو البلى نتيجة استعمال الأصل في الإنتاج أو قد يكون ناتجا عن عوامل خارجية:

١- ليست لها علاقة بالاستعمال مثل مضى الوقت على الانتفاع بالحكر أو حق الاختراع.

٢- ظهور ابتكارات جديدة أو تغير أو للأذواق والتي تؤدي إلى هبوط قيمة الأصول المحتفظ بها أو جعل بعض الأصول غير ذي موضوع. ويجب ملاحظة أن كل الأصول الثابتة تقل قيمتها بالإهلاك فيما عدا المباني التي تستهلك بالاستعمال ولمدد أطول من غيرها من الأصول الثابتة.

وعلى ذلك يتضح لنا ضرورة أخذ الإهلاك في الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية، كما أنه يجب الخصم سواء حققت المنشأة ربحا أو خسارة إذ يعتبر عبئا على الربح وعنصرا من العناصر التي ساهمت في تحقيقه، كذلك لابد من أخذه في الحسبان إذا أردنا أن نحدد التكلفة الحقيقية لسلعة معينة عند إعداد قوائم تكاليف لتحديد أسعار هذه السلع، كما أن الإهلاك مهم عند عمل المقارنات بين المشروعات المتماثلة أو عند

تقييمها وتحديد مقدراتها على تحقيق الأرباح يضاف إلى ذلك أن الإهلاك يعتبر وسيلة للمحافظة على رأس المال سليما والتنبيه بوجود حجز جزء من الأرباح لشراء أصول جديدة بدلا من الأصول المستهلكة.

ولكن كيف يتم معالجة الإهلاك محاسبيا:

كما سبق وأشرنا إلى أن الإهلاك هو ذلك الجزء المحمل على السنة المالية من تكلفة الأصل الثابت ويتم إثباته في الدفاتر بطريقتين:

الطريقة الأولى: إظهار الأصل الثابت في الدفاتر بصافي القيمة التي لم يتم حساب إهلاكها بعد، أي ترحيل الإهلاك مباشرة إلى حساب الأصل، بمعنى أن يجعل الأصل دائنا بمقدار مصروف الإهلاك المحمل على السنة المالية بالقيد التالي:

×× من ح/ مصاريف الإهلاك

××× إلى ح/ الأصل الثابت

وتجدر الإشارة بأن هذا القيد يتم ضمن قيود التسوية الأخرى التي تجري قبل إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية مباشرة.

ويتم إقفال حساب مصاريف الإهلاك بقيد إقفال على النحو التالي:

××× من ح/ الأرباح والخسائر

××× إلى ح/ مصاريف الإهلاك

××× من ح/ الأصل الثابت

××× إلى ح/ النقدية

ويعاب على هذه الطريقة أنها لن تمكن قارئ القوائم المالية الخارجي من معرفة التكلفة الأصلية للأصل الثابت وكذا مقدار الإهلاك الذي تم احتسابه على الأصل منذ الحصول عليه.

أما الطريقة الثانية: فهي فتح حساب جديد بأسم مجمع الإهلاك للأصل الثابت متراكما فيه مصارف الإهلاك المحملة على كل سنة من سنوات العمل الإنتاجي للأصل ويثبت الإهلاك بالقيد التالي:

××× من ح/ مصاريف إهلاك الأصل الثابت

××× إلى ح/ مجمع إهلاك الأصل الثابت

ويلاحظ أن حساب مجمع الإهلاك هو أحد الحسابات المقابلة للأصول، لأن هذا الحساب ذو رصيد دائن مقابل حساب الأصل المعين للإفصاح عن القيمة الملائمة لذلك الأصل في قائمة المركز المالي.

ورصيد هذا الحساب في أنه لحظة يمثل مجموع ما أستهلك من تكلفة الأصل الثابت حتى هذه اللحظة.

كما أن الفرق بين رصيد حساب الأصل الثابت ورصيد مجمع الإهلاك الخاص به في تاريخ معين يساوي القيمة الدفترية للأصل الثابت في ذلك التاريخ.

ولا شك أنه في ظل هذه الطريقة يكون من السهل معرفة التكلفة الأصلية للأصل وجملة مبلغ الإهلاك الذي تم احتسابه منذ الحصول على الأصل.

ويقفل حساب مصاريف إهلاك الأصل الثابت فقط في حساب الأرباح والخسائر حيث أنه أحد حسابات المصاريف بإجراء القيد التالي:

××× من ح/ الأرباح والخسائر

××× إلى ح/ مصاريف إهلاك الأصل الثابت

أما حساب مجمع إهلاك الأصل فلا يقفل لأنه الحسابات التي تظهر بقائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة المركز المالي

جنيه	بيان	جنيه	بيان
	أصول ثابتة		
××××	أصل ثابت معين		
	(-) مجمع الإهلاك		
×××		×××	

إلا أنه يثار تساؤل هل الإهلاك والاستهلاك هما وجهان لعملة واحدة أو هل الإهلاك هو نفس الاستهلاك؟

لا شك أن هناك البعض الذين يخلطون بين الإهلاك والاستهلاك على أنهما يعتبران لفظان لمعنى واحد وهو النقص الذي يحدث في قيمة الأصول نتيجة الاستخدام أو مضي المدة أو التقادم الفني وظهور المخترعات المدنية.

إلا أن هذا التفسير لمفهوم الإهلاك والاستهلاك خاطئ إذ أنهما ليسا مصطلحا بمعنى واحد.

وبالرجوع لما ورد في قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بشأن تعديل الدليل المحاسبي (الطبعة الأولى) صفحة ٤٦ يفهم من سياق الكلام أن:

الإهلاك هو قيمة ما يحمل على الفترة التالية لمقابلة إهلاك الأصول الثابتة.

أما الاستهلاك فهو قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسلة والمؤجلة.

أي أن الإهلاك consumption هو قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة إهلاك الأصول الثابتة.

بينما الاستهلاك deprecation هو قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة و المؤجلة.

وهناك بعض الآراء لها رأي يقول بأن إهلاك الأصل أي إعدامه دفتريا وتسوية الحسابات الخاصة به من قيمة الأصل ويتم تراكم الإهلاك في حساب الأرباح والخسائر أما الاستهلاك فهو استهلاك الأصل على مدار عمره الإنتاجي بالنسب المتعارف عليها.

ويرى البعض أن الإهتلاك (الإهلاك) هو عبارة عن النقص التدريجي في قيمة الأصول الثابتة بسبب استعمال الأصل في النشاط أو مضي المدة أو ظهور اختراعات جديدة أكثر كفاءة إنتاجية من الأصول القديمة. والإهتلاك مصروف يدخل في تكلفة النشاط ويحمل على نتيجة النشاط سواء كانت نتيجة النشاط ربح أو خسارة، عجز أو فائض، والإهلاك مصطلح محاسبي معترف به.

أما الاستهلاك فهو مصطلح اقتصادي ويعني ما يستهلكه الأفراد من سلع وخدمات أما بالنسبة للأصول الغير ملموسة فيطلق على إهلاكها إطفاء.

من هنا يتضح أن الإهلاك عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنويا لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب قيمة أصل من أصولها.

طرق احتساب الهلاك

هناك عدة طرق لاحتساب الإهلاك كل طريقة تظهر رقما مختلفا للإهلاك عن الطرق الأخرى.

وقد تستخدم المنشأة في احتسابها لقسط الإهلاك أما الأساليب اليدوية أو استخدام الجداول الإلكترونية المتخصصة[٧] كتوظيف برنامج الأكسل لبناء نماذج لتحديد طرق الإهلاك آليا.

---

[٧] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، الجداول الإلكترونية المتخصصة، نماذج طرق الإهلاك، بدون تاريخ، ص ٥٨.

ومن الطرق المتعارف عليها محاسبيا لقياس الإهلاك ما يلي:

١- طريقة القسط الثابت:

ووفقا لهذه الطريقة يتم حساب قسط سنوي ثابت خلال حياة الأصل الإنتاجية آخذين في الاعتبار إهلاك القيمة الرأسمالية على عدد سنوات العمر الإنتاجي فيما عدا قيمة الخردة.

ويمكن تمثيل ذلك على النحو التالي:

إذا كانت

ك = قسط الإهلاك السنوي

أ = قيمة الأصل (مبلغ الاستثمار في الأصل)

ن = العمر الإنتاجي أو المقدر للأصل

خ = قيمة الخردة أو النفاية

ك (قسط الإهلاك السنوي) = أ (قيمة الأصل – خ (قيمة الخردة)

ن (العمر الإنتاجي)

ولحساب معدل الإهلاك السنوي للأصل فإننا نقسم قيمة الإهلاك على قيمة الأصل مضروبا في مائة على النحو التالي:

م (معدل الإهلاك السنوي) = ك / أ %

<u>وهذه الطريقة تتميز بما يلي:</u>

١- شائعة الاستعمال لسهولتها.

٢- عدالة توزيع الإهلاك بواسطتها في الفترات المالية.

<u>إلا أنه توجد عيوب لهذه الطريقة هي:</u>

١- يشوبها بعض نواحي القصور حيث أنها تحتاج إلى عمليات حسابية جديدة كلما تمت إضافات جديدة إلى قيمة الأصول.

٢- أن قسط الإهلاك بهذه الطريقة لا يتعادل مع النقص السنوي في الأصل. إذ بينما يظل القسط ثابتا طوال حياة الأصل إلا أن قدرته الإنتاجية تكون آخذه في التناقص ومصاريف الصيانة آخذه في التزايد خاصة في السنوات الأخيرة مقارنة بالسنوات الأولى.

٢- طريقة القسط المتناقص

وبموجب هذه يتم تحديد قسط الإهلاك السنوي طبقا لنسبة مئوية ثابتة من رصيد الأصل المنقول (أي رصيد الأصل بعد استنزال قيم الإهلاك في السنوات اليابقية) وعليه فإن قسط الإهلاك المتناقص يتم حسابه في السنوات المختلفة على النحو التالي:

القسط الأول = أ × م

حيث أ هي تكلفة الأصل

م معدل الإهلاك السنوي

والرصيد في نهاية السنة الأولى = أ — أم

= أ (١ — م)

القسط الثاني = أم (١ — م)

والرصيد = أ (١ — م) — أم (١ — م)

= أ (١ — م) (١ — م)

= أ (١ — م)^{٢}

والقسط الثالث = أ م (١ — م)^{٢}

والرصيد = أ (١ — م)^{٢} — أم (١ — م)^{٢}

= أ (١ — م)^{٢} (١ — م)

أ (١ – م)^٣

والقسط النوني = أ م (١ – م)^ن – ١

والرصيد النوني = أ (١ – م)^ن – ١ – أم (١ – م)^ن – ١

= أ (١ – م)^ن – ١ (١ – م)

= أ (١ – م)^ن

ولكن قسط قيمة الخردة يتعادل مع الرصيد الناتج بعد قسط الإهلاك النهائي للأصل أي أن:

أ (١ – م)^ن = خ

(١ – م)^ن = خ / أ

وبأخذ الجزر التربيعي للطرفين:

١ – م =

م = ١ –

وتميز هذه الطريقة لاحتساب الإهلاك بما يلي:

١- سهولة التطبيق العملي في حالة وجود إضافات في الأصول الثابتة ذلك لأن الإهلاك يحسب سنويا على رصيد حساب الأصل، كما أن تناقص الإهلاك يتمشى مع تناقص الفترة الإنتاجية للأصل في حالة تقدم المرء به.

ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:

١- لا تؤدي هذه الطريقة إلى محو القيمة الرأسمالية للأصل نهائيا إلا إذا كانت معدلات الإهلاك المستعملة مرتفعة نسبيا.

٢- قد تؤدي طريقة حساب الإهلاك بهذه الطريقة إلى تذبذب تكاليف الإنتاج نتيجة اختلاف قيمة أقساط الإهلاك من سنة إلى أخرى.

٣- قد تكون هناك بعض الصعوبات عند تتبع كل أصل من حيث القيمة الدفترية لتحديد الربح أو الخسارة نتيجة بيع أحد الأصول.

ويندرج تحت هذه الطريقة الطرق الآتية:

(١) طريقة مضاعف القسط الثابت

وطبقا لهذه الطريقة يتم مضاعفة معدل استهلاك القسط الثابت ومن ثم ضربه في القيمة الدفترية للأصل مع ملاحظة عدم أخذ القيمة البيعية كخردة في الاعتبار فيمكن احتساب مصروف الاستهلاك في هذه الحالة طبقا للقانون التالي:

مصروف الإهلاك = مضاعف معدل القسط الثابت × القيمة الدفترية للأصل

(٢) طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام:

وهي طريقة ثابتة من طرق القسط المتناقص والذي يكون مصروف الإهلاك للسنوات الأولى أكبر من السنوات الأخيرة ويتم استخراج مصروف الإهلاك بقرب معدل الإهلاك (الذي يكون على شكل كسر يتكون بسطه من السنوات المتبقية من عمر الأصل ومقامه من مجموع عدد سنوات الاستخدام خلال حياة الأصل) بالقيمة القابلة للإهلاك.

ويتم استخراج مصروف الإهلاك بإتباع الآتي:

مصروف الإهلاك = معدل الإهلاك × التكلفة القابلة للإهلاك

(٣) طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر:

وتعتمد هذه الطريقة لحساب قسط الإهلاك على افتراض أن المنشأة تريد أن تحصل على قيمة الأصل في نهاية العمر الإنتاجي له لتقوم باستبدال الأصل القديم بأصل آخر جديد وبنفس قيمته (أي أنها لا تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود) وبموجب هذه الطريقة تقوم المنشأة باستثمار دفعات سنوية (مساوية لقيمة مخصص الإهلاك) في

أوراق مالية كالسندات الحكومية بحيث تصل في نهاية العمر الإنتاجي للأصل على القيمة الرأسمالية المطلوب إهلاكها ويستخرج القسط الذي يجب استثماره بالاستعانة بجداول الفائدة المركبة بحيث يكون لدى المنشأة في نهاية العمر الإنتاجي مبلغ يعادل قيمة الأصل الرأسمالية.

فإذا فرضنا أن كل جنيه يستثمر بمعدل فائدة مركبة قدرها ع % لمدة قدرها (ن) من السنوات.

، مجموع الأقساط يساوي مجموع متوالية هندسية حدها (١) وأساسها (١ + ع) وعدد حدودها (ن)

فإن مجموع الأقساط = [$(١ + ع)^{ن}$ ÷ (١ + ع) − ١] − ١

= [(١ + ع)ن ÷ ع] − ١

وبفرض أن قسط الإهلاك = ك

∴ أ = ك × [$(١ + ع)^{ن}$ ÷ ع] − ١

∴ ك = أ ÷ [$(١ + ع)^{ن}$ ÷ ع] − ١

ومن مزايا هذه الطريقة أنها توفر على المنشأة أن تبحث عن مصادر خارجية للتمويل أو إنقاص رأس مالها المستثمر في حالة إهلاك أصل جديد محل الأصل القديم ذلك لأنها تقتطع جزء من أرباحها بطريقة عملية لاستثمارها من أجل الحصول على القيمة الرأسمالية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الاستثمارات الخارجية تحتاج إلى جهد ونفقات وقد تتعرض الاستثمارات لخسائر عند بيعها كما أنها تتعرض لحجز الأموال لتغذية الاحتياطي وشراء الاستثمارات.

(٤) **طريقة بوليصة التأمين**:

وبموجب هذه الطريقة يتم استخراج قيمة القسط بمعلومية مبلغ بوليصة التأمين حيث يتم اعتبار قسط الإهلاك بمثابة القسط السنوي بهذه البوليصة التي تستحق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل ويتم في هذه الطريقة استخدام جداول التأمين الخاصة بحساب الأقساط التأمينية.

ومن مميزات هذه الطريقة:

١- أنها تتلافى مشقة ونفقات إعادة استثمار فوائد الأوراق المالية.

٢- أن المبلغ المستحق في نهاية المدة سيكون محدد وكاف.

٣- لا تتعرض المنشأة لأية مخاطر مالية.

إلا أن عيوب هذه الطريقة:

١- أنها تفتقد التنسيق بين العمر المنتج للأصل وبوليصة التأمين وخاصة في حالات التقادم أو الإهلاك الطارئ.

٢- أن العبئ السنوي لبوليصة التأمين يكون أكبر من العبئ السنوي عند إتباع طرق أخرى بسبب أرباح شركات التأمين. حيث أن ما يدفع سنويا هو القسط السنوي التجاري المحمل بالأرباح الخاصة بشركات التأمين وليس القسط السنوي الصافي الذي يمثل التكلفة الحقيقية للمخاطر التأمينية.

(٥) **طريقة الدفعة السنوية**:

وبموجب هذه الطريقة يفترض أن رأس المال المستثمر في الأصل الثابت كان يمكن أن يكون أداة للحصول على فائدة معينة لو أنه استثمر بطريقة أخرى، لذا يجب احتساب الفائدة المشار إليها كأرباح للمنشأة وتضاف إلى حساب الأصل (أي أن استهلاك القيمة تكون من الأصل والفوائد معا) ويمكن حساب قسط الإهلاك السنوي المتساوي باستخدام الجدول الخامس من جداول الفائدة المركبة كما يلي:

$$ك = أ \times \frac{١}{\frac{د}{ن}}$$ بمعدل ع

= قيمة الأصل × المستخرج من الجدول الخامس بمعدل ع

حيث أن:

ك= قسط الإهلاك السنوي المتساوي

أ = قيمة الأصل التاريخية

ن = العمر الإنتاجي للأصل

$$\frac{١}{\frac{د}{ن}}$$ = المستخرج من الجدول الخامس من جداول الفائدة المركبة

ومن مميزات هذه الطريقة:

١- أن القسط السنوي المتساوي يحوي من داخله استهلاك جزء من قيمة الأصل بالإضافة إلى الفوائد.

٢- أنها طريقة تتمشى مع ما يطرأ على الأصل من نقص في قدرته الإنتاجية.

٣- تفترض أن رأس المال يستثمر بفوائد معينة.

إلا أن عيوب هذه الطريقة:

١- تمثل في زيادة عبء الإهلاك سنويا رغم ثبات قيمة القسط نتيجة نقص الفائدة على رصيد الأصل.

(٦) طريقة إعادة التقدير:

ويتم حساب قيمة الإهلاك السنوي طبقا لهذه الطريقة عن طريق إعادة تقويم الأصل الذي يتم حساب قيمة إهلاكه وذلك طبقا للقيمة الحالية (لسعر التكلفة وليس

لسعر السوق) ويكون مقدار قيمة الإهلاك والتي يجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر مساوية للفرق بين القيمة الدفترية لهذه الأصول والقيمة التقديرية لها في نهاية الفترة أي أن:

ك = أ ١ – أ ٢

بافتراض أن: أ ١ = قيمة الأصل التاريخية في بداية الفترة.

أ ٢ = قيمة الأصل الحالية في نهاية الفترة.

(٧) طريقة معدل الإهلاك في الساعة:

وبموجب هذه الطريقة يتم حساب نصيب ساعة العمل الواحدة من الإهلاك وذلك عن طريق قسمة ثمن تكلفة الأصل التاريخية على عدد الساعات التي ينتظر استخدام الأصل فيها خلال عمره المنتج فقط وذلك بعد استنزال قيمة الخردة من تكلفة الأصل ويمكن حساب نصيب ساعة العمل الواحدة من الإهلاك بالعلاقة التالية:

ك = [(أ – خ) × س] ÷ مجـ س

حيث:

أ = قيمة الأصل

خ = قيمة الخردة

س = عدد ساعات العمل الفعلية خلال العام.

مجـ س = إجمالي ساعات العمل المقدرة للأصل.

ويمكن الاستفادة بالعمر المنتج للأصل بالسنوات في متوسط عدد ساعات العمل السنوية بدلا من إجمالي ساعات العمل المقدرة للأصل.

ومن مميزات هذه الطريقة:

١- أنها تهتم بعامل واحد من عوامل الإهلاك هو الاستعمال.

ولكن يعيبها:

١- صعوبة التطبيق لأنها تتطلب رقابة دقيقة على تسجيل عدد ساعات العمل.

٢- تتجاهل العوامل الأخرى للاستهلاك ومن أهمها التقادم

(٨) طريقة معدل الإنتاج.

وبموجب هذه الطريقة يتم احتساب قسط الإهلاك السنوي طبقا لكمية الإنتاج الفعلية خلال الفترة باستعمال العلاقة الرياضية التالية:

ك = [(أ ــ خ) × ن) ÷ مجـ ن

حيث:

ن = عدد وحدات الإنتاج خلال الفترة.

مجـ ن = كمية الإنتاج المقدرة خلال عمر المنتج.

وهذه الطريقة تهتم بكمية الإنتاج فقط وتهمل العوامل الأخرى مثل مضي المدة دون استعمال والتقادم.

(٩) معدل النفاذ.

وبموجب هذه الطريقة يتم احتساب قيمة الإهلاك عن طريق قسمة التكاليف الشاملة على وحدات الإنتاج المقدر استخراجها ويكون الناتج ممثلا لمعدل الإهلاك بالنسبة لوحدة الإنتاج وهذه الطريقة من طرق الإهلاك يشيع استخدامها في الصناعات الاستخراجية وخاصة في مجال البحث عن البترول واستغلال حقوق الزيت ويتوقف حساب قيمة القسط على درجة كفاءة مدى سلامة التقدير.

ثانياً: الإهلاك في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية

في النقطة السابقة تكلمنا عن الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية وفي هذا البند سوف نتناول وبإيجاز كيفية احتساب أساس الإهلاك أي قياس الأصل في ضوء معايير

المحاسبة الدولية[٨] ومعايير المحاسبة المصرية[٩] ومن خلال الدراسة سوف نتناول معيار المحاسبة البريطاني[١٠] والمفهوم المحاسبي الأمريكي رقم (٦) والذي عرف الأصول بشكل عام وحدد خصائصها.

وكذلك مناقشة الإهلاك من حيث طبيعته وأهميته وطرق احتسابه والعمر الافتراضي للأصل وإعادة النظر فيه وتخريد الأصل أو التصرف فيه وذلك لوضع إطار فكري يفيد عندما نتناول بالدراسة الإهلاك من وجهة النظر الضريبية في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

أولا: **طبيعة وأهمية الإهلاك**:

قبل الحديث عن طبيعة وأهمية الإهلاك لابد أن نتناول أساس الإهلاك وقد أشار القانون الضريبي[١١] على أن المقصود بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هي القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء خلال الفترة الضريبية ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال الفترة الضريبية.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) الممتلكات والتجهيزات والمعدات بأنها الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع

---

[٨] المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤) بعنوان المحاسبة عن الإهلاك.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) بعنوان الممتلكات والمنشآت والمعدات.

[٩] معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

[١٠] معيار المحاسبة البريطاني رقم (١٢) بعنوان محاسبة الاستهلاك.

[١١] القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ٢٦.

أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارته. ويتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

وقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (٣) الأصول الثابتة بأنها الأراضي والمباني والآلات والمعدات والأصول الثابتة الأخرى (مع تبويبها بشكل مناسب) ومجمع الإهلاك لكل بند من البنود السابقة على حدة.

وقد عرف المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها بأنها تلك الأصول الملموسة والتي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية. ومن المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة وبالرغم من أنه لم يصدر في أمريكا معيار خاص يحكم قياس الأصول الثابتة وعرضها و الإفصاح عنها غير أن بيان مفاهيم المحاسبة رقم (٦) عرف الأصول بشكل عام وحدد خصائصها فالأصول هي عبارة عن منافع مستقبلية محتملة حصلت عليها المنشأة أو أصبحت تحت سيطرتها نتيجة لعمليات أو أحداث وقعت في الماضي.

ومن التعاريف السابقة للأصول الثابتة نستطيع استخلاص الخصائص المرتبطة بطبيعتها وهي:

١- أن تعريف وتصنيف بنود الأصول الثابتة يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة والهدف الرئيسي من حيازتها حيث إذا كان الهدف هو إعادة البيع مرة أخرى سواء بحالتها أو بعد إجراء بعض العمليات الصناعية عليها اعتبرت أصولا متداولة ضمن بند المخزون، أما إذا كان الغرض من الحيازة هو استخدامها في النشاط الإنتاجي اعتبرت أصولا ثابتة.

٢- مجموعة الأصول الثابتة هي مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عمليات المنشأة ومن أمثلتها:

- الأراضي
- المباني

- الآلات - السفن
- الطائرات - وسائل النقل والانتقالات
- الأثاث والتركيبات - المعدات المكتبية
- التجهيزات

٣- حددت معايير المحاسبة المصرية الأصول غير الملموسة في:

- شهرة المحل - براءة الاختراع
- العلامات التجارية - النفقات المؤجلة (مصروفات التأسيس)
- النفقات المرسملة.

- تمثل الأصول الثابتة نسبة كبيرة من إجمالي أصول المنشأة وهي هامة عند عرض المركز المالي لها.

- أن بنود الأصول الثابتة يتم عرضها في بنود منفصلة عندما يكون كل بند منها له عمر افتراضي مختلف.

مثل: جسم الباخرة والمحركات الخاصة بها بالنسبة للقوائم المالية لشركة الملاحة البحرية.

- تعامل الأصول في بنود منفصلة عندما يكون لكل بند منفعة اقتصادية مختلفة للمنشأة وبالتالي يطبق عليها معدلات وطرق إهلاك مختلفة.

- تكلفة الأصل هي بقيمة النقدية أو ما يعادلها من قيمة مدفوعة أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر يعطي للحصول على الأصل في وقت حيازته أو تشييده.

- وتعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة والتكافؤ في إتمام المبادلة.

- إثبات الأصول الثابتة أو الاعتراف بها:

- في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) فقد نص على أنه يعترف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما:

١- يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.

٢- يمكن قياس تكلفة الأصل على المنشأة بشكل موثوق به.

ويمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء الأصل بدرجة عالية من الدقة وعادة ما يتم استيفاء الشرط الثاني للاعتراف بالأصول الثابتة وإثباتها بسهولة حيث أن عملية التبادل التي تثبت شراء الأصل تحدد تكلفته وفي حالة تصنيع الأصل أو إنشائه ذاتيا فإنه يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق به من خلال تحديد تكاليف الحصول على المواد الخام والعمالة والمدخلات الأخرى من الأطراف خارج المنشأة لإتمام عملية التصنيع أو الإنشاء.

كما أنه وباستعراض الفقرة ٨ من المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر السابق الإشارة إليها يلاحظ أن المعيار يتطلب منا قبل إثبات الأصل في الدفاتر التأكد من وجود مزايا اقتصادية مستقبلة مصاحبة للأصل وأن هذه المزايا سوف تناسبه في المستقبل للمنشأة. كما يجب التأكد من أنه يمكن تحديد تكلفة ذلك الأصل بطريقة موثوقة.

يضاف إلى ذلك أن تكلفة اقتناء الأصل المقتنى بقصد استخدامه في المنشأة على أساس ثمن شرائه مضافا إليه تكاليف الشحن والتأمين والرسوم الجمركية والمصاريف الأخرى المناسبة التي يتم إنفاقها على الأصل الثابت ليصل إلى حالته التي هو عليها وإلى مكانه الذي هو فيه ناقصا أي خصم فوري تحصل عليه المنشأة.

وهناك بعض العناصر التي تدخل في تكلفة الأصل الثابت عند اقتنائه تحتاج إلى وضع قواعد محاسبية لها حتى تتوحد المعالجة المحاسبية لها هذه العناصر هي:

١- رسملة تكاليف التمويل.

٢- الأصول الثابتة المقتناه عن طريق التبادل.

٣- الأصول الثابتة المقتناه عن طريق الهبة والإعارة.

ولا شك أنه في بعض الظروف قد يكون من المناسب توزيع إجمالي تكلفة الأصل الثابت على الأجزاء المكونة له، على أن يتم المحاسبة لكل جزء من تلك الأجزاء على حدة ويتم ذلك في حالة اختلاف العمر الافتراضي لمكونات الأصل باختلاف الجزء أو أن تكون الاستفادة من المكونات غير نمطية لذلك يكون من الضروري استخدام نسب وطرق إهلاك مختلفة.

إهلاك الأصول الثابتة

عرف المعيار المحاسبي رقم (١٠) الإهلاك أنه عبارة عن التحميل المنظم للقيمة للإهلاك من الأصل على فترات العمر الافتراضي له.

وتعرف القيمة القابلة للإهلاك بأنها تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للأصل في القوائم المالية ناقصا القيمة التخريدية له.

ويقصد بالقيمة التخريدية للأصل صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الافتراضي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه.

ويعرف العمر الافتراضي للأصل بأنه أما أن يكون الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.

وقد أشار البند ٥٢ من المعيار المشار إليه أنه يتم إثبات إهلاك الأصل حتى إذا كانت قيمته العادلة تزيد عن قيمته الدفترية ما دامت القيمة التخريدية لهذا الأصل لا تزيد عن قيمته الدفترية. ولا يمنع إصلاح وصيانة الحاجة لإهلاك هذا الأصل.

طرق الإهلاك:

أشار المعيار المحاسبي رقم ١٠ بالبند ٦٠ إلى أنه تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذي من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل. وأشار في البند ٦١ إلى أنه يعاد النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة على الأقل في نهاية كل سنة مالية وفي حالة وجود تغير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس هذا التغيير.

كما أشار إلى أنه توجد طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل وتشمل هذه الطرق كما جاء بالبند ٦٢ من المعيار المشار إليه:

١- طريقة القسط الثابت.

٢- طريقة القسط المتناقص.

٣- طريقة مجموع الوحدات.

ومن هنا نرى أنه وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية فإنه يجب إعادة النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة دوريا وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب أن يتم تغيير طرق الإهلاك لتعكس ذلك التغيير فإذا كان هذا التغيير في طرق الإهلاك ضروري فيتم المحاسبة عن ذلك التغيير كتغيير في التقدير المحاسبي ويجب تعديل الإهلاك عن تلك الفترة وعن الفترات المستقبلية.

تخريد الأصل أو التصرف فيه.

وقد حددت معايير المحاسبة المصرية القواعد الخاصة بمعالجة عملية تخريد الأصل الثابت أو التصرف فيه فيما يلي:

١- يجب استبعاد صافي القيمة الدفترية للأصل الثابت من الميزانية عند التصرف فيه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع أي منافع اقتصادية مستقبلة منه.

٢- تحديد أية أرباح أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في الأصل وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في حسابات النتيجة كربح أو كخسارة.

٣- عند استبدال أصل من الأصول الثابتة بأصل مماثل له طبقا للظروف الموضحة سابقا فإن تكلفة الأصل المقتنى تعادل القيمة الدفترية للأصل المستبدل به ولا ينتج أي أرباح أو خسائر عن هذا التبادل.

٤- عند بيع أصل ثابت وإعادة اسئجاره يتم التعامل المحاسبي معه طبقا للمعيار المحاسبي المصري الخاص بالمحاسبة عن عقود التأجير.

٥- تمثل القيمة الخريدية للأصل صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الافتراضي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه أو استبعاده وعمليا غالبا ما يكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة وبالتالي لا يؤثر على حساب الإهلاك.

مما سبق فإننا نكون قد قمنا بدراسة الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية وذلك من خلال وضع إطار فكري للتعرف على مفهوم الإهلاك والمبادئ المحاسبية التي تحكمه والعناصر التي يجب مراعاتها عند تحديد قيمته وأهمية احتسابه وأنواعه وأقسامه وكيفية معالجته دفتريا وطرق احتساب أقساط الإهلاك وأنواعها

والقيمة التخريدية للأصل ومن خلال معايير المحاسبة المصرية والدولية عرفنا كيف يمكن قياس الأصل الثابت.

ولكن في نهاية هذا المبحث وجد الباحث نفسه أمام سؤال ما هي المعالجة الضريبية للإهلاك وإذا تم احتسابه بدفاتر المنشأة فبأي طريقة من طرق احتساب الإهلاك تتناسب والفكر الضريبي؟ ما هو موقف المنشأة أمام مصلحة الضرائب من معالجة الإهلاك؟ هل يعد الإهلاك مصروف أم لا؟ ما هي طبيعته؟ ما هي المشاكل التي يمكن أن تواجه المحاسب عند إعداد القوائم المالية بخصوص الإهلاك أمام مصلحة الضرائب؟ ما هو قسط الإهلاك الواجب إتباعه وما هو أساس الإهلاك وكيف يتم احتسابه؟ ما هي المشاكل التي تتعارض بين القانون الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية؟.

لا شك أنها تساؤلات يلزم للباحث دراستها والوقوف على إجابات لهذه التساؤلات بما يخدم الهدف منن الدراسة والبحث وسوف يتناول الباحث هذه الدراسة في المبحث التالي.

المبحث الثاني
الإهلاك في ضوء التشريعات الضريبية وأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية

في المبحث السابق تكلمنا عن الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية وفي هذا المبحث سوف نخصص جزء لدراسة الإهلاك في ضوء التشريع الضريبي ومعالجته ضريبيا.

فقد اعتبر المشرع الضريبي[١٢] في أحكام المادة (٢٧) من القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ الاستهلاك أو الإهلاك على أنه عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنويا لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب قيمة أصل من أصولها، نتيجة لما يعتري هذا الأصل من بلى أو تآكل بسبب استعماله وليس الغرض منه فقط هو إعادة تكون رأس المال الذي بدأ به المشروع إلى حالته الأولى. وإنما أيضاً تمشيا مع مفهوم التصاق التكلفة وحتى تكون المقابلة بين الإيرادات والنفقات المتصلة بها صحيحة.

وقد قضى العرف الضريبي إلى أن من أهم عوامل وأسباب الاستهلاك ظهور مخترعات حديثة تجعل استعمال الأصل الحالي غير اقتصادي وذلك كله في حدود النسب

[١٢] مصلحة الضرائب: الإدارة المركزية للتدريب، الإدارة العامة لتخطيط وتصميم البرامج، إدارة المادة العلمية، ضرائب الدخل، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٩٦، ص ٧٢.

المتعارف عليها والتي تقررها تعليمات[١٣] مصلحة الضرائب في هذا الخصوص. والمرفق صورة منها بملاحق الدراسة (ملحق ١)

وقد قضت تعليمات مصلحة الضرائب السابق الإشارة إليها إلى أن يحتسب تاريخ بدء الاستهلاك للآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال وبالنسبة للمباني من تاريخ إعدادها للاستعمال.

يضاف إلى ذلك أن البند ٣ من المادة ٢٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد نص [١٤] على أنه تحتسب خمسة وعشرون في المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في الإنتاج وذلك اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الإنتاج ولمرة واحدة على أن تحتسب الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة بعد خصم نسبة الخمسة والعشرين في المائة المشار إليها في هذه الفقرة وذلك بشرط أن تكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٠٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ومن البديهي أن المشرع قد قصد بالاستهلاك الإضافي هو تعجيل خصم الاستهلاك بفرض تشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها بالسماح لها بخصم قسط استهلاك عادي واستهلاك إضافي عند أول سنة استخدام للأصل.

من هذا النص يتضح أن شروط خصم الاستهلاك الإضافي:

١- يحسب الاستهلاك الإضافي للآلات والمعدات الإنتاجية وما في حكمها لدى المنشآت الصناعية والإنتاجية.

---

[١٣] تعليمات تنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (٦) لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ بشأن تعديل بعض نسب الاستهلاك الواردة في التعليمات التفسيرية رقم (٨) للمادة (٣٩) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩.

[١٤] القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٢- أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة أي لم يسبق استعمالها سواء بالمنشأة أو غيرها ويمكن خصم الاستهلاك الإضافي بالنسبة للآلات الجديدة المشتراه أو التي تقوم المنشأة بتصنيعها.

٣- يحسب الاستهلاك الإضافي بنسبة ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات بحيث لا يصح أن تزيد جملة الاستهلاكات العادية والإضافية عن التكلفة الدفترية.

٤- يأتي ترتيب خصم الاستهلاكات العادية بعد خصم الاستهلاك الإضافي.

٥- يحسب الاستهلاك الإضافي كاملا اعتبارا من تاريخ الاستخدام الفعلي في الإنتاج لا من تاريخ الشراء أو التركيب ولمرة واحدة أي أنه لا يخصم بنسبة الفترة من تاريخ استخدام الأصل الجديد إلى نهاية السنة، ولكي تخصم نسبة الـ٢٥% كاملة.

٦- لأجل الانتفاع بخصم الاستهلاك الإضافي لابد أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لما تقضي به أحكام المادة (١٠٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ومن خلال التطبيق العملي لاحتساب الإهلاك الإضافي فقد اشترطت التعليمات التنفيذية والتي أصدرتها[١٥] مصلحة الضرائب ضرورة عدم احتساب الاستهلاك الإضافي إلا في حالة اعتماد الدفاتر. وأن معيار نظامية الدفاتر أو عدم اعتماد نظاميتها هو بما ينتهي إليه أمر اعتمادها من عدمه وفقا لآخر درجة من درجات الفحص أو التقاضي بحسب الأحوال وليس بما يقدمه الممول من إقرارات معتمدة من محاسبين ومنتظمة وفقا لأحكام مهنة المحاسبة والمراجعة وفقا لحكم المادة ٣٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٣م.

وقد نوهت مصلحة الضرائب بالنسبة للاستهلاكات الصناعية فإنه وفي جميع الحالات سواء كانت المنشأة تمسك حسابات تكاليف أو لا فإن الاستهلاكات بصفة

---

[١٥] مصلحة الضرائب العامة: التعليمات التنفيذية للفحص، رقم ٦٧ لسنة ١٩٨٨، والصادرة بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٢٨م.

عامة تعد بمعرفة المنشأة بموجب كشف أو كشوف حسابها وتدرج الاستهلاكات الخاصة بالآلات وأدوات الإنتاج بحساب التشغيل في المنشأة التي لا تمسك حسابات تكاليف. أو يتم توزيعها على مراكز التكلفة والأوامر الإنتاجية أو العمليات أو المراحل أو العقود وغيرها في حالات المنشآت التي تمسك حسابات تكاليف.

وتقوم مصلحة الضرائب من خلال الفاحص الضريبي بفحص بند الاستهلاكات على النحو التالي:

أولاً: **التحقق من القواعد العامة في احتساب الاستهلاك العادي وذلك من خلال**:

١- التحقق من ملكية الأصل محل الإهلاك، وبالنسبة للأصول القديمة السابق احتساب أقساط استهلاك لها بالأعوام السابقة، فيتعين التحقق من أنها ما زالت بملكية المنشأة ولم يجر بشأنها أي تصرف ناقل لملكيتها للغير خلال العام، وأنها ضمن موجودات المنشأة آخر العام.

وبالنسبة للأصول الجديدة فيجب التحقق من مستندات الشراء للتحقق من الملكية والقيمة وجردها بالفعل على الطبيعة آخر العام حتى لا يجري لها استهلاكا وهميا أو غير حقيقي يكون له تأثير مباشر على صافي الربح.

ويتم إجراء الاستهلاك للأصول المشتراه بالتقسيط حتى تاريخ الاستلام أو الاستعمال الفعلي.

٢- مراجعتها للتأكد من احتسابها على ضوء النسب التي وضعتها مصلحة الضرائب للاسترشاد[١٦] بها وما زاد عنها يرد لوعاء الضريبة، مع مراعاة الإضافات والاستبعادات خلال السنة أقساط الاستهلاك المستحقة بنسبة المدة التي ساهمت بها هذه الأصول

---

[١٦] مصلحة الضرائب العامة: التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م وتعديلاتها.

الرأسمالية، أي يتم حساب قسط الإهلاك بالنسب المطبقة، حتى تاريخ الاستبعاد بالبيع أو باعتبار الأصل خردة، أو بالتوقف مع مراعاة التحقق من إدراج الربح أو الخسارة الرأسمالية في حساب الأرباح والخسائر إن وجدت للأصول المستبعدة.

على أنه يجوز زيادة نسب الاستهلاك المحددة من قبل المصلحة – إذا ثبت تشغيل الصول أكثر من ساعات العمل المعتادة، وأدى ذلك إلى زيادة الإنتاج الفعلي خلال العام، أو غير ذلك من المبررات الحقيقية، إذ أن هذه النسب تقديرية لا تحول دون تعديلها بما يتفق ومدى الاستعمال، وما قد يتعرض له الأصل من تلف طارئ بسبب ظروف استثنائية.

ولا شك أن هذه الجوازية تقترن بتطبيق القوانين الضريبية السابقة للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أن المحدد لنسب الاستهلاك تعليمات تنفيذية يجوز أن يتم الخروج عنها باعتماد رئيس المأمورية لنسب تزيد وفقا لما يراه قد ثبت في الواقع العملي. إلا أن هذه النقطة تكون غير واردة في ظل تطبيق أحكام المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أن نسب الإهلاك محددة صراحة في صدر التشريع الضريبي في هذه المادة السابق الإشارة إليها ولا يجوز العدول عنها إلا بنص تشريعي ضريبي آخر.

ومما لا شك فيه أن نسبة الإهلاك تختلف بالنسبة لكل نوع من أنواع الأصول ذات الطبيعة والعمر الإنتاجي المختلف مثل آلات الحلج – مخارط ميكانيكية – آلات طباعة – مكابس هيدروليكية – آلات لحام – بنطة – عدد وأدوات صغيرة – سيارات نقل – سيارات نصف نقل – آلات حفر وتسوية – خلاطات خرسانية – آلات تسوية تربة – آلات دك التربة – إلى غير ذلك وذلك لاختلاف العمر الإنتاجي لكل مجموعة متشابهة.

والمعروف أم مصلحة الضرائب قد أصدرت تعليمات تنفيذية[١٧] بتعديل بعض نسب الإهلاك الواردة في التعليمات التفسيرية السابق أن أصدرتها[١٨] لتتفق مع النسب الواردة بالنظام المحاسبي الموحد[١٩] وذلك توحيدا للمعاملة الضريبية بين شركات القطاع العام ووحدات القطاع الخاص.

وقد جاء بتلك التعليمات ما يلي:

١- يجوز أن تجري الاستهلاكات على أساس القسط الثابت أو المتناقص بالطريقة التي تتبعها المنشأة عادة.

٢- تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب إذا ثبت تشغيل الأصول أكثر من ساعات العمل المعتادة.

٣- تكاليف إنشاء المساكن والمطاعم الصحية والمؤسسات الاجتماعية تتبع في استهلاكها القواعد العامة.

كذلك فإنه عند فحص بند الإهلاكات أو الاستهلاكات فيجب أن يراعي احتساب قسط الاستهلاك بالنسبة للأصول الثابتة أن تكون على أساس الفترة المقدم عنها الميزانية بعد الأخذ في الاعتبار تاريخ استعمالها الفعلي في الإنتاج، فقد تكون الفترة المقدم عنها الميزانية للمنشأة أقل أو أكثر من سنة كما هو في حالات بدء النشاط أو التصفية أو التوقف أو تقديم ميزانية عن مدة تزيد على سنة، كما في حالات بدء النشاط أو من تاريخ إمساك دفاتر منتظمة لأول مرة إلى غير ذلك من الحالات.

---

[١٧] مصلحة الضرائب العامة: التعليمات التنفيذية للفحص، رقم ٦ لسنة ١٩٨٦، و الصادرة بتاريخ ١٩٨٦/٢/١م.

[١٨] مصلحة الضرائب العامة: التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٩٣م.

[١٩] الجهاز المركزي للمحاسبات: النظام المحاسبي الموحد الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٠٤ لسنة ٢٠٠١م.

ولا يصح احتساب قسط الاستهلاك على أصول تم التعاقد على شرائها لم تصل بعد أو لم تستعمل بعد أو لم يتم صرفها من المخازن لاستعمالها في الإنتاج، كما هو الحال بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة والمهمات وقد يمضي وقت طويل على تركيب الآلات أو المعدات دون استعمال في الإنتاج وفي هذه الحالة يتم حساب الاستهلاك من تاريخ تركيب الأصل، وإعداده للاستعمال.

٤- يجب التفرقة بين أنواع المصروفات عند حساب الاستهلاكات الحقيقية للأصول على الوجه التالي:

- مصروفات رأسمالية تخضع لقواعد الاستهلاك لطبيعتها كتكاليف إقامة المباني وثمن الأثاث والعدد والأدوات.
- مصروفات رأسمالية لا تخضع لقواعد الاستهلاك لطبيعتها كثمن شراء الأرض فلا يجوز إجراء أي استهلاك في قيمتها.
- المصروفات الإيرادية الدورية اللازمة لصيانة وتشغيل الأصول الثابتة لا تخضع لنظام الاستهلاك وتخصم دفعة واحدة وبالكامل في سنة صرفها.

٥- عدم تجاوز مجمع الاستهلاك للقيمة الدفترية للأصل:

بمعنى أن لا يجوز احتساب أقساط استهلاك للأصول تزيد على قيمتها الدفترية بأي حال من الأحوال، وما يزيد على القيمة الدفترية يعد من قبيل الاحتياطيات ويتعين رد هذه الزيادة إلى وعاء الضريبة.

كما أنه لا يجوز احتساب الاستهلاك السنوي على أساس قيمة الأصول الاستبدالية أو الإحلالية والقاعدة المحاسبية السليمة تقضى باتخاذ سعر التكلفة للأصل النقدية أساسا للاستهلاك.

وأن وجد هناك فرق بين القيمتين يتعين رده إلى الوعاء، والتكلفة الدفترية للأصل المدونة ببطاقة حساب الأصل بأستاذ مساعد الأصول تتضمن ثمن الشراء كما ورد بالفاتورة ومضافا إليها مصاريف وتكاليف الشراء والتركيب.

ويتعين على المأمور الفاحص أن يراعي الاحتفاظ بقيمة رمزية بالدفاتر للأصول التي تم استهلاكها دفتريا مع أنها ما زالت موجودة بالمنشأة سواء كانت تساهم في الإنتاج أم لا — وذلك بإنقاص القسط الأخير لاستهلاكها جنيها واحدا على سبيل التذكير حتى يسهل تتبعها وتتبع الأرباح التي قد تنجم عن بيعها بعد ذلك.

وطالما أن الاستهلاك يتم على القيمة الدفترية للأصول فإنه يتعين على الفاحص الضريبي الإطلاع على مستندات شراء الأصول الجديدة والتحقق من صحتها بمقارنتها بمستندات السداد وبما هو ثابت بالدفاتر، بالإضافة إلى التحقق من تكاليف الشراء إن وجدت من تاريخ الشراء، أما بالنسبة للأصول السابق حساب استهلاكاتها يكفي التحقق من أية إضافات أو استبعادات منها خلال سنة الفحص والتحقق من أقساط الاستهلاك مع المقارنة بكشوف الاستهلاك عن السنة السابقة بالملف.

٦- ثبات أساس احتساب الاستهلاك:

ويتعين مراعاة ثبات أساس احتساب قسط الاستهلاك المتبع في الدفاتر كطريقة القسط الثابت أو المتناقص أو إعادة التقدير أو الإحلال أو بأي طريقة أخرى من سنة لأخرى حتى لا يترتب على تغيير أساس الاستهلاك نقل أرباح سنة إلى أخرى أو تكوين احتياطيات سرية.

وبصفة عامة فإن الاستهلاك فرض لمصلحة الممول، فله حق خصمه باعتباره أحد بنود تكاليف الإنتاج على أن تكون الاستهلاكات حقيقية ومطابقة لما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل وليس واجبا عليه إجراؤه ولا يلزمه القانون بذلك.

كما لا يجوز للمنشأة أن تجرى استهلاكا للأصول المؤجرة لها، ولا يعد هذا الاستهلاك من بين التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، لأن الاستهلاك المسموح به بالفقرة الثانية من المادة ٢٧ تنصب على ممتلكات المنشأة من أصولها الثابتة، إلا إذا نص عقد الإيجار بين المنشأة والمؤجر صاحب هذه الأصول على سداد قسط الاستهلاك عن فترة الإيجار، أما إذا اشترط المالك المؤجر في عقد التأجير على إعادة الأصل المؤجر بعد نهاية مدة العقد وبالحالة التي كان عليها الأصل عند التعاقد، وفي هذه الحالة يتعين على الفاحص الضريبي إخطار المأمورية المختصة بمحاسبة المالك طبقا لتلك الشروط إذ لا يحق للمؤجر أن يدرج ضمن تكاليفه قسط استهلاك الأصل المؤجر عن مدة الإيجار.

ثانياً: **التحقق من شروط خصم الاستهلاك الإضافي**:

للآلات والمعدات الإنتاجية الجديدة فقط، ففيما يتعلق بالاستهلاك الإضافي الذي تجريه المنشأة على الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها لاستخدامها في الإنتاج يتعين على الفاحص مراعاة القواعد التالية:

١- التحقق من ملكية تلك الأصول الجديدة وذلك بالإطلاع على مستندات الشراء والملكية، وأنها ضمن موجودات وممتلكات المنشاة آخر العام وأنها من الآلات والمعدات الإنتاجية الجديدة التي لم يسبق استعمالها من قبل ولا يجوز إجراء استهلاك إضافي على أي أصول أخرى ما لم تكن من آلات ومعدات إنتاجية فقط فلا يصح إجراء استهلاك إضافي على أجهزة التكييف أو وسائل نقل العاملين الجديدة.

٢- احتساب الاستهلاك الإضافي كاملا اعتبارا من تاريخ استخدام هذه الأصول الجديدة في الإنتاج وليس العبرة بتاريخ الشراء ولمرة واحدة.

٣- التحقق من احتساب نسب الاستهلاك الإضافي بواقع ٢٥٪ من تكلفة الأصول الجديدة التي تتضمن ثمن الشراء وكافة مصاريف الشراء والتركيب بما في ذلك أجور الخبراء والعمال الذين اشتركوا في تركيبها وإعدادها للاستخدام في المنشأة والرسوم

الجمركية ومصاريف النقل والشحن إلى غير ذلك، ويتمثل كل ذلك في القيمة الدفترية لهذه الآلات والمعدات ببطاقة الأصل بأستاذ مساعد الأصول.

ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من تلك التكلفة بالإطلاع على مستندات الشراء ابتداء من الفاتورة المبدئية أو فاتورة عرض الأسعار وفاتورة الشراء ومستندات السداد سواء كانت بالنقد أو عن طريق البنك، وإذا كان الشراء من الخارج يتعين الإطلاع على صورة فتح الاعتماد المستندي ومراسلات البنك وإشعارات الخصم وكشف حساب البنك وصورة الإقرار الجمركي ومستندات التخليص. وإيصالات سداد الرسوم الجمركية إلى غير ذلك.

وإذا كانت المنشأة هي التي قامت بتصنيع الآلة فتحتسب كافة التكاليف التي صرفت على تصنيعها حتى أصبحت معدة للاستعمال.

٤- حق المنشأة في خصم الاستهلاك الإضافي معلق على شرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ١٠٠ من القانون.

ولذلك يتعين على الفاحص الضريبي إرجاء مناقشة الاستهلاك الإضافي إلى حين الانتهاء من فحص الدفاتر والحسابات فإذا ما انتهى المأمور في تقريره إلى اعتماد الدفاتر سواء كانت محل تصحيح أو تعديل بعض البنود جاز له مناقشة مدى توافر شروط إجراء الاستهلاك الإضافي من عدمه.

أما إذا انتهى الفاحص الضريبي في تقريره إلى إهدار الدفاتر وعدم الاعتداد بها كحسابات منتظمة فليس هناك مجال لخصم أية استهلاكات إضافية.

أما وفيما يتعلق بالاستهلاكات الإدارية فإنه يسري عليها ما يسري بالنسبة للاستهلاكات الصناعية إلا أنه ومن المفيد أن نتناول كيفية استهلاك بعض هذه الاستهلاكات على النحو التالي:

١- استهلاك شهرة المحل:

وهي تتضمن حقوق الاختراع والعلامات التجارية والحق في إيجار محل وسوق الصناعة وغير ذلك من العناصر التي تعمل على خفض التكاليف أو تحقيق أرباح تفوق الأرباح العادية للمنشأة.

ويجوز استهلاكها في حالة شرائها أي حالة الحصول عليها بمقابل مدفوع فإنها تعد بذلك جزءاً من أصول المنشأة القابلة للاستهلاك.

٢- استهلاك خلو الرجال:

وهي القيمة التي تدفعها المنشأة للمالك نظير تأجير مقر المنشأة مثلا وخلو الرجل لا يعد بكامله تكليف على أرباح سنة الصرف وهو بمثابة زيادة في الإيجار دفعها المستأجر مرة واحدة ويتعين على الفاحص استهلاكها على عدة سنوات تالية من ٣ — ٥ سنوات ورد قيمة مبلغ خلو الرجل بأكمله إلى وعاء الضريبة وتحميل حساب الرباح والخسائر بنصيب سنة الفحص فقط منها.

٣- استهلاك العقارات المبنية:

وقد كان المعمول به في القانون القديم استهلاك العقارات المبنية بواقع ٢% من القيمة الدفترية سنويا على أن يضاف ١% من القيمة الدفترية على الأكثر إذا ما كان البناء يستعمل في الأغراض الصناعية التي من شأنها أن تعرضه لبلى غير عادي من أثر الهزات الناشئة من إدارة الآلات والمحركات الكثيرة إلا أنه وفي ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمادة ٢٥ فقد أصبحت نسبة الإهلاك للمباني بواقع ٥% من تكلفة الشراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء الأصل دون التفرقة بين ما هو مستعمل في أغراض إدارية أو سكن أو أغراض صناعية.

٤- استهلاك الأفلام السينمائية:

فإذا كان يقصد بإنتاج الفيلم بيعه لمنشأة أخرى بقصد استغلاله – ففي هذه الحالة يعتبر الفيلم أصلا متداولا بالنسبة للمنشأة التي أنتجته وبقدر ثمنه في نهاية المدة على أساس ثمن تكلفته.

أما بالنسبة التي اشترته فيعني أصلا ثابتا ومن ثم فيجوز استهلاكه وذلك على أساس تحديد حياة الفيلم الإنتاجية.

ولما كان لنوع الفيلم أثر كبير في تحديد عمر المنتج فالأفلام الإخبارية يجب أن تستهلك قيمتها بالكامل في نفس السنة التي عرضت فيها، وذلك لأن الخبر يفقد أهميته بعد مرور زمن على الحادث، أما الأفلام العاطفية فقد يستمر عرضها سنوات ولكن تفقد أهميتها سنة بعد أخرى، والأفلام التاريخية والتسجيلية فتتمتع بشئ من الاستقرار النسبي.

وقد جرى العمل في مصلحة الضرائب على تحديد عمر الفيلم أيا كان نوعه بثلاث سنوات. هذا ويبدأ الاستهلاك للفيلم من تاريخ عرضه لأول مرة لا من تاريخ إنتاجه.

٥- استهلاك الأصول التي يصعب تحديد عمرها.

سوف نستعرض بعضا من هذه الأصول في النقاط التالية:

أ- بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة في الورش والمصانع والمنشآت الإنتاجية:

فنظرا لطبيعة هذه الأصول وكثرتها وتنوعها مما يصعب معه إمساك بطاقة أصل لكل منها، فإنه يتبع طريقة إعادة التقدير لها في نهاية كل سنة ويمثل الاستهلاك حينئذ الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التي أعيد تقديره بها.

ب- استهلاك أدوات الفنادق (القابلة للكسر)

تحديد نسبة الاستهلاك بنسبة الكميات الباقية منها بموجب الجرد الفعلي إلى الكميات الأصلية التي اعتبرت أساسا لقيمة هذه الأصول.

ويراعى عند فحص المطاعم والفنادق:

- جرى العرف بالفنادق السياحية والممتازة أنه يحق للنزلاء الاحتفاظ ببعض أدوات المائدة التي تحمل اسم الفندق على سبيل التذكار، ولا يحق لإدارة الفندق الاعتراض على هذا التصرف، وعلى الفاحص الضريبي مراعاة ذلك عند الفحص.
- على الفاحص أن يقارن بين إيراد المطبخ وبين قيمة استهلاك أدواته فلا يعقل أن يكون إيراد المطبخ في السنة ٨٠٠ جنيه بينما استهلاك أدواته ٤٠٠ جنيه مثلاً.
- يراعى طبيعة العمل بمطبخ الفندق أو المطعم فيما إذا كان يقدم وجبة غذائية واحدة في اليوم أو أكثر لما لذلك أثره في اعتماد رقم ونسبة الاستهلاك الصحيح إذ يجب اعتماد قيمة الاستهلاك الحقيقي للمنشأة بما يتناسب وإيراداتها من المطبخ.

- استهلاك البياضات وما في حكمها المستعملة بالفنادق والمستشفيات يتبع إحدى الطريقتين:

أ- إعادة التقدير.

ب- أو بطريقة الإحلال أي بمقدار ما يشتري منها لتحل محل التي أصبحت غير قابلة للاستعمال على ألا تزيد المشتريات على نصف عدد الكمية الموجودة أصلا والا تزيد قيمته على قيمة الكمية المستهلكة.

على أن يراعي عند فحص ومناقشة استهلاك هذه الأصول:

- موقع المنشاة ومستواها، لأن الفنادق السياحية والممتازة مثلا تقوم بتنظيف البياضات واستبدالها يومياً.

- تناسب الاستهلاك مع الإيراد، فلا يعقل اعتماد فاتورة مشتريات بياضات من أنواع فاخرة لا تتناسب مع أسعار الإقامة بالفندق أو المستشفى وإجمالي الإيراد المحقق.

٦- فروق إعادة تقويم المواشي:

حيث أن المواشي تستهلك بنسبة مئوية من قيمتها كالأصول الأخرى لاختلاف طبيعتها عنها، ولكن يتبع بشأنها طريقة إعادة التقدير، حيث يعاد تقديرها مع نتاجها على أساس ما تساويه في تاريخ الجرد.

ويحمل حساب الأرباح والخسائر بنتيجة إعادة التقدير من ربح أو خسارة. وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بمعالجة جديدة للإهلاكات تختلف عما سبق من طرق احتساب الإهلاك الواردة في القوانين الضريبية السابقة، فقد وردت أحكام القانون بالمواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ وكذلك بمواد اللائحة التنفيذية بالقرار الوزاري رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المواد ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩.

وطبقا لأحكام القانون يعد الإهلاك من التكاليف الواجب خصمها، ويعرف[٢٠] الإهلاك بأنه النقص الذي يطرأ على الأصل الثابت نتيجة استعماله في الإنتاج ويجوز أن يتم احتسابه عن طريق القسط الثابت أو القسط المتناقص وذلك حسب الطريقة التي تتبعها المنشأة وتستمر في إتباعها.

ويتم احتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة وتتمثل هذه التكلفة في ثمن الشراء وكافة المصروفات المتعلقة باقتناء الأصل والتي تتفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام.

---

[٢٠] إبراهيم علي عبد الرازق، محمد إبراهيم علي عبد الرازق: موسوعة الدليل في كيفية التعامل مع قانون الضرائب الجديد واللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونماذج الإقرارات، منشأة المعارف بالإسكندرية، يناير ٢٠٠٦، ص ٢٤٨.

ويتم احتساب الإهلاك من تاريخ بدء استخدام الأصل في الإنتاج وبذلك يكون الاستهلاك عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنويا لمقابلة النقص التدريجي الذي يصيب قيمة أصل من أصولها نتيجة لما يعتري هذا الأصل من بلى أو تآكل بسبب استعماله.

وفيما يتعلق بالمادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد نصت على أنه يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

١- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

٢- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

٣- يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقا لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

أ- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

ب- جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

٤- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

وقد جاءت المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية والصادرة بالقرار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتبين ما هو المقصود بالأصول المعنوية والتي أشار إليها المشرع في حكم البند ٢ من المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث أشارت إلى أنه يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند ٢ من المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد

السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال، أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقا للبند ٢ من المادة ٢٥ من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

كما أن المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية السابق الإشارة إليها قد نصت على أنه "يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين ٢٥، ٢٦ من القانون ما يلي:

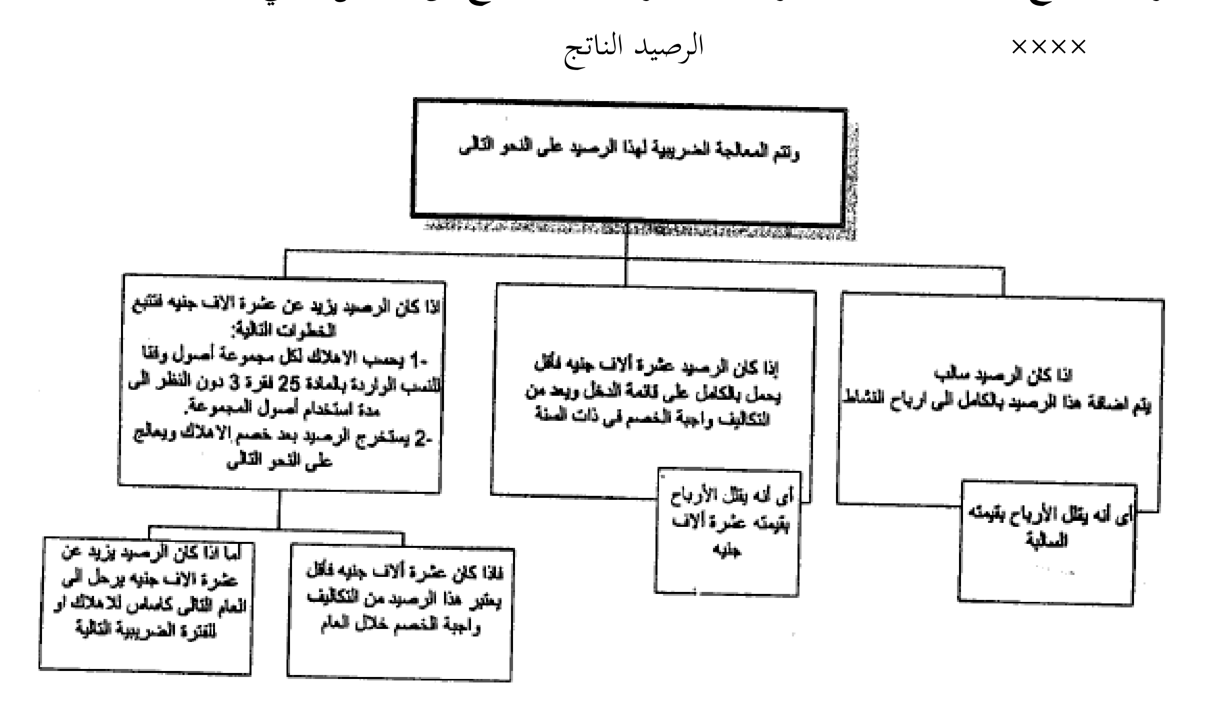
تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافا إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات. ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:

١- إذا كان الرصيد الناتج وفقا للفقرة السابقة سالبا يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.

٢- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.

٣- إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ويرحل الرصيد المتبقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

وتعليقا على ذلك فإنه يتضح ومن النص أن المشرع قد فرق بين ثلاث حالات للرصيد الناتج وكيفية المعالجة الضريبية لهذا الرصيد كما يتضح من الشكل التالي:



فكيف يتم تحديد أساس الإهلاك وإلى أي مدى تعترف به مصلحة الضرائب؟

لقد حددت المادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أساس الإهلاك الوارد في المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية. ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال الفترة.

وقد أشارت ذات المادة على أنه إذا كان أساس الإهلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول أما إذا لم

يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

والسؤال متى يكون أساس الإهلاك سالب؟ وهل هذا الأمر يظهر في الواقع؟ أم أنه إفتراض نظري؟

لا شك أنه يمكن أن يكون أساس الإهلاك سالب حينما تكون القيمة التخريدية للأصل ذات قيمة سالبة وذلك عندما تزيد تكاليف التخلص من الأصل أو استبعاده في نهاية عمره الافتراضي عن القيمة المتوقع الحصول عليها من الأصل في هذا التاريخ مثال ذلك تكاليف فك الأصل وإعادة الحال إلى ما كان عليه عند انتهاء العمر للأصل، وفي تلك الحالة يتم معالجة تلك التكاليف على أنها مصروفات تحمل على مدار عمر الأصل من خلال:

أ- تحميل التكاليف المقدرة عند تحديد القيمة التخريدية للأصل وبالتالي زيادة القيمة القابلة للإهلاك وزيادة مصروف الإهلاك السنوي مع إثبات أي قيمة سالبة لصافي القيمة الدفترية كمصروف والتزام في تاريخ التقدير.

ب- تحميل التكلفة المقدرة للاستبعاد كمصروف مستقل بطريقة منتظمة على مدار عمر الأصل الافتراضي، بحيث يظهر الالتزام بتلك التكاليف بالكامل في نهاية العمر الافتراضي للأصل، وطبقا لتلك الطريقة لا يتم خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد عند تحديد القيمة التخريدية للأصل.

ويتضح أن المادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية للقانون والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حددت احتساب أساس الإهلاك المشار إليه في المادة ٢٥ من القانون على النحو التالي:

×××	القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية
	+
××	تكلفة الأصول المستخدمة
××	تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء خلال الفترة الضريبية
××	
	(–) قيمة الإهلاك السنوي
××	قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها
××	قيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال الفترة الضريبية
—	
×××	أساس الإهلاك
—	

والملاحظ أن مواد القانون لم تشير إلى نقطة هامة في تكاليف التخلص من الأصل أو استبعاده وهي تكاليف فك وإعادة الحال إلى ما كان عليه.

وكان يتعين إضافتها طبقا لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية لأنها تؤثر على أساس الإهلاك وبالتالي معالجته من وجهة النظر الضريبية.

هناك نقطة أخرى يراها الباحث هل هذا التحديد لأساس الإهلاك سوف يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية وهي ركن أساسي من محددات التشريع الضريبي أم لا؟ خصوصا وأنه في حالة إعادة تقدير القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية تخضع لتقدير القائمين على النشاط ومراقبي الحسابات في ضوء

ما هو معروف أن معظم الأصول التي تملكها المنشأة تتعرض لنقص قيمتها الاقتصادية نتيجة لتناقص قوتها الإنتاجية بسبب الاستعمال أو مضي الزمن أو ظهور مخترعات وطرق إنتاج جديدة. وهذا سوف يؤدي إلى اختلاف القياس لاحتساب الأصل من منشأة إلى أخرى ومن محاسب إلى آخر كما أن هناك بعض المنشآت التي لا تستطيع إثبات قيمة التعويضات رسميا نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال الفترة الضريبية إلا بعد مرور سنوات نظرا لإجراءات الإثبات والتقاضي ولجان التقدير وإذا كانت فروق إعادة تقييم أصول المنشأة هي مجرد أرباح دفترية وليست أرباحا حقيقية وهي لا تخرج عن كونها قيودا دفترية فما مدى احتسابها ضمن أساس الإهلاك.

من المعروف أن مصلحة الضرائب سبق وأن أصدرت تعليمات تفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٩٠ بتاريخ ١٩٩٠/٥/٢٠ في شأن المعاملة الضريبية للفروق الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة والمرفق صورة منها ضمن ملاحق الدراسة وقد جاء بهذه التعليمات أن الأصل هو أن فروق إعادة تقييم الأصول لا يخضع للضريبة طالما لم يتم التصرف في هذه الفروق أو استفادة المساهمين بها بأي صورة.

وعلى ذلك فالعبرة في خضوع أو عدم خضوع فرق إعادة تقييم أصول المنشأة للضريبة من عدمه هو مدى التصرف في هذه الفروق أو استفادة المساهمين بها بأية صورة فإن تم التصرف أو تم استفادة المساهمين بها بأية صورة فهي تخضع للضريبة.

وفي ذلك يرى الباحث أنه من الضروري أن يكون هناك توافق بين ما جاء بمواد قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبين ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية بشأن احتساب أساس الإهلاك لتحقيق مزيد من الاستقرار المالي والمراكز الضريبية لكل من الممولين ودقة في عملية الفحص من جانب مصلحة الضرائب وتوحيد للأسس التي يتم على أساسها قياس أساس الإهلاك.

تبقى نقطة واحدة وهي ما هي المعالجة الضريبية للشخص الذي يبلغ أساس الإهلاك له عشرة آلاف ومائة جنيه هل يتم خصم عشرة آلاف جنيه وتحمل بالكامل على قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة وما زاد عليها هو الذي يتم احتساب الإهلاك على أساسه طبقا لما هو وارد بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أم أن الرصيد الذي يزيد عن عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة.

من الواضح أن نص القانون أشار بأن المبلغ الذي يزيد عن عشرة آلاف جنيه يحسب إهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند ٣ من المادة ٢٥ من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة والنص القانوني دائما لا يقبل التأويل وعليه فإنه عند تحديد قيمة الإهلاك ولو بلغت طبقا للنسب ٥٠٠ جنيه مثلا فإن الرصيد بعد خصم الإهلاك سوف يصبح:

جنيـــه	
١٠١٠٠	أساس الإهلاك
٥٠٠	(-) الإهلاك المحسوب لكل مجموعة وفقا للنسب
٩٦٠٠	الرصيد بعد الإهلاك.

وبالتالي يعتبر هذا الرصيد من التكاليف واجبة الخصم خلال العام.

وهنا نرى أن الشخص الذي بلغ أساس إهلاكه ١٠٠٠٠ جنيه فقط تمتع بتكاليف أكبر من الشخص الذي بلغ أساس إهلاكه ١٠١٠٠ جنيه

وقد تكون في الحالة العملية أعباء على الشخص الأول أكثر من تلك الأعباء الملزم بها الشخص الثاني وهذا لا شك يؤدي إلى الخروج عن قاعدة العدالة الضريبية.

هناك أمر ثاني بالنسبة لما نصت عليها المادة ٢٥، ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتم احتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة والتي تتمثل في ثمن الشراء وكافة المصروفات المتعلقة باقتناء الأصل والتي تنفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام.

ومن المعروف[٢١] أنه عادة ما يتم قياس أي بند من البنود عند الاعتراف بها كأصل ثابت على أساس التكلفة والتي تمثل مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على تلك الأصول عند اقتنائها أو إنشائها وتتمثل مكونات تلك التكلفة فيما يلي:

١- تتضمن تكلفة أي أصل ثابت ما يلي:

- سعر شراء الأصل.
- رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة.
- التكلفة المباشرة الأخرى التي تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيله بها في الغرض الذي أقتنى من أجله، مثل (إعداد الموقع – تكاليف المناولة والتسليم – تكلفة التركيب – أتعاب المهنيين والمهندسين والمعماريين والفنيين).
- أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء فيمكن أن تخفض القيمة الدفترية للأصل بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بذلك الأصل طبقا للمعيار المحاسبي المصري الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

---

[٢١] د. أمين السيد أحمد لطفي: مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٦.

إلا أنه وفي الواقع قد يتم شراء أصل عن طريق الأجل وبالتالي يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما وبالتالي فإن احتساب قيمة الأصل على أساس تكلفته التاريخية لا يعبر عن قيمة المدفوع في الأصل فيجب أن تحسب تكلفة الأصل على أساس سعره النقدي.

هناك حالات أخرى فعلى أي أساس يتم احتساب تكلفة الأصول المستبدلة فيمكن استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول أخرى غير متماثلة فكيف يتم قياس تكلفة الأصل الثابت الذي تم اقتناؤه؟

في تلك الحالة لا شك أن تكلفة الأصل المقتنى لا تحسب بقيمته التاريخية وإنما بالقيمة العادلة للأصل.

وفي حالة انخفاض القيمة العادلة للأصل المقتنى عن الأصل المستبدل فإن ذلك لا شك يؤدي إلى وجود انخفاض في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي فعلى أي أساس يتم احتساب أساس الإهلاك للأصل؟.

هل تكفي التكلفة التاريخية في قياس الأصل؟ أم أنه توجد طرق أخرى للقياس يمكن الاستفادة منها كأساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه مجمع الإهلاك اللاحق لذلك التاريخ.

من المعروف أنه تتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التي يحددها المثمنون. وعندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل تلك الأصول إلا كجزء من نشاط مستمر، يتم تقييمها على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك.

كما أنه يتم تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت بناء على الاستخدام الحالي للأصل ومع هذا فإن الأصل المحتمل استخدامه في غرض آخر يتم تقييمه على نفس

الأسس التي تستخدم في تقييم الأصول المستخدمة في هذا الغرض ولا شك أن من قواعد التثمين للأصول أن المبدأ الأساسي هو إعادة التقدير لكل الأصول[٢٢]

ومن الطبيعي أنه من غير المناسب أن يتم تقييم مباني ومعدات المصنع على أساس استخدامها لأغراض المصنع في الوقت الذي يتم فيه تقييم الموقع المنشأ عليه المصنع بالقيمة السوقية كموقع لإنشاء مركز تجاري[٢٣]

من هنا فإن الباحث يرى أن استخدام التكلفة التاريخية فقط في احتساب أساس الإهلاك لا تعبر عن واقع الحال ويلزم مراعاة ذلك في ضوء ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية في تقييم الأصول الثابتة واحتساب أساس إهلاكها.

يضاف إلى ذلك أن المشرع قد عالج الإهلاك في نص المادة ٢٥ من القانون على النحو التالي:

- ٥% من تكلفة الشراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من (المباني – المنشآت – التجهيزات – السفن – الطائرات).
- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من (الأصول المعنوية – شهرة النشاط).
- ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية بالنسبة (للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات).
- -٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية (جميع أصول النشاط الأخرى).

---

[22] Richard Lewis, David pendrill :Advanced Financial Accounting, seventh edition, p. 107.

[٢٣] د. أمين السيد أحمد لطفي: المرجع السابق، ص ٢٨.

وبدراسة المجموعات التي وضعها المشرع الضريبي قرين كل نسبة إهلاك نجد أن هناك بعض البنود في المجموعة الواحدة تختلف طريقة وأسس إهلاكها فمثلا الطائرات والتي نص المشرع على استهلاكها بنسبة ٥٠% تتكون من أجزاء متعددة فهل يتم حساب إهلاكها بصورة متساوية فهناك المحركات والإطارات الكاوتشوك وجسم الطائرة وكل منها له خصائص وصفات تختلف بل ولها عمر افتراضي وإنتاجي يختلف فهل يتم احتساب طريقة إهلاك متساوي لها!! هناك أيضا المباني هناك مباني خرسانية ومباني زجاجية ومباني تقفيص خشبية هناك مباني للإدارة وهناك مباني المصانع التي تدور بداخلها الآلات مما يؤثر على عمرها فهل العمر الافتراضي لكل منهم واحد وهل أجزاء المبنى الخرساني ذو الواجهة الزجاجية لها عمرها الافتراضي الواحد.

لا شك أن هناك اختلاف في العمر الإنتاجي والافتراضي لأجزاء الأصل الواحد فكيف يتم احتساب نسبة إهلاك واحدة لها.

هناك أمر ثاني بالنسبة لاحتساب ٢٥% من أساسا الإهلاك لجميع أصول النشاط الأخرى فهل يتم التساوي بين إهلاك الأدوات الصغيرة والتي غالبا يصعب معها تحديد النقص فيها والذي يطرأ عليها نتيجة استعمالها ولذلك يتم إهلاكها بقيمة ما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار[٢٤] تخريدها.

وهل يتساوى إهلاك المهمات التي يتم إهلاكها نتيجة النقص الذي يصيب عمرها الإنتاجي نتيجة استخدامها في التشغيل خلال الفترة وتخضع قيمة هذه المهمات في نهاية كل فترة لإعادة التقدير مع أصول أخرى بالمنشأة كالأثاث وبنسبة واحدة؟

. وكيف يتم إهلاك الثروة الحيوانية؟ هل بنفس نسبة إهلاك أنابيب الاختبار في معمل للفحوص الطبية؟ لا شك أن إهلاك الثروة الحيوانية نفسها تختلف من حيوانات

---

[٢٤] النظام المحاسبي الموحد: مرجع سابق، ص٦٧.

التسمين التي يتم إهلاكها في نهاية كل فترة بإتباع طريقة إعادة التقدير وحيوانات الإكثار والعمل والذي يتبع لها معدلات إهلاك أخرى خاصة بها.

هناك مشكلة أخرى فكيف يتم إهلاك الأفلام السينمائية؟ هل كلها تدخل ضمن الأصول الأخرى باحتساب نسبة إهلاكها بواقع ٢٥%؟ وكيف ذلك ويختلف العمر الإنتاجي للأفلام العاطفية عن الأفلام التاريخية عن الأفلام الروائية والتسجيلية؟ وكيف يتم احتساب نسبة إهلاك واحدة لهذه البنود؟.

هناك نقطة أخرى كيف يتم احتساب إهلاك النفقات المرسملة[٢٥] ؟ وكيف يتم احتساب إهلاك النفقات المؤجلة من واقع المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؟

ثمة نقطة أخرى قد تواجه الفاحص الضريبي عند مراجعة الإقرار والمحاسب عند إعداده ما المقصود بالتجهيزات الواردة بالبند (١) من نقاط احتساب الإهلاك والمحدد بنسبة ٥%؟ هل هي استهلاك التركيبات الصحية والتركيبات الكهربائية والمصاعد الكهربائية والقضبان الخاصة بها والجالونات التي تغطي العنابر الإنتاجية؟ هل هي التجهيزات اللازمة لشركات البترول والغاز الطبيعي والمناجم والمحاجر وغيرها من طرق داخلية وطرق خارجية وطرق مائية وخطوط سكك حديدية وكباري ومطارات؟ ... نعم فهناك بعض التجهيزات الموجودة بالمطارات والتي تعتبر تجهيزات لرسو الطائرات هل تتساوى نسب إهلاك تجهيزات كل بند من البنود السابقة والبند الآخر له؟. هل التجهيزات المكتبية من مكاتب ودواليب ومناضد وسجاجيد وخزائن وساعات وما إليها تتساوى مع التجهيزات السابق ذكرها بعاليه؟ هل تدخل الآلات الكاتبة والحاسبة ضمن هذه التجهيزات أم تدخل في إطار آخر؟.

لاشك أن الباحث يرى أن النص بهذا الشكل قد جاء أكثر عمومية فضفاضا ولم يضع حدود يستطيع المحاسب والممول ومصلحة الضرائب في القياس الأمثل وفقا له.

---

[٢٥] الجهاز المركزي للمحاسبات: مرجع سابق، ص

هناك نقطة أخرى وهي احتساب قسط الإهلاك على أساس قسط ثابت في حين أنه ومن الثابت أن هناك طرق أخرى متعددة لاحتساب قسط الإهلاك يمكن الأخذ بها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

ويمكن أن نوضح طرق الإهلاك طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الجدول التالي:[٢٦]

الأصول	القيمة التي يحسب عليها الإهلاك	نسبة الإهلاك كالقانون	طريقة احتساب قسط الإهلاك	ملاحظات
المجموعة الأولى ١- مباني وإنشاءات وتجهيزات وسفن وطائرات	تكلفة شراء أو تطوير أو إنشاء أو تجديد أو إعادة بناء	%٥	قسط ثابت	في حالة بيع أي أصل من هذه الأصول أو الحصول على أي مبلغ نتيجة التعويض تدرج الفروق بحساب الأرباح والخسائر سواء ربح رأسمالي أو خسارة رأسمالية
٢- أصول معنوية مشتراه أي التي حصلت عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال بما في ذلك شهرة النشاط وهي الأصول التي ليس لها وجود مادي مثل التراخيص وحقوق الملكية الفكرية والرسم التجاري	تكلفة شراء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء	%١٠	قسط ثابت	

[٢٦] إبراهيم علي عبد الرازق، محمد إبراهيم علي عبد الرازق: المرجع السابق، ص ٢٦٢.

وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة.				
المجموعة الثانية الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات	أساس الإهلاك	٥٠%	القسط المتناقص	لا ينتج عن طريقة أساس الإهلاك ربح أو خسارة رأسمالية
المجموعة الثالثة باقي أنواع الأصول الأخرى كالآلات والمعدات والسيارات بما في ذلك المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة عدا شهرة المحل	أساس الإهلاك	٢٥٥	القسط المتناقص	لا ينتج عن طريقة أساس الإهلاك ربح أو خسارة رأسمالية

الإهلاك المعجل:

وقد قصد المشرع به تشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها بخصم هذا الإهلاك المعجل في أول فترة ضريبية للإنتاج وقد ورد في المادة ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص على أنه تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ال٣٠% المذكورة.

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

من هنا يرى الباحث أن المشرع حينما سمح بهذا الاستهلاك فإنما على النحو التالي:

١- أن النسبة المقررة للإهلاك المعجل والتي سمح بها القانون هي ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج الصناعي.

ولها شروط يمكن إيجازها في الآتي:

أ- سواء أكانت هذه الآلات جديدة أو مستعملة.

ب- الخصم يتم في أول فترة ضريبية يتم من خلالها استخدام تلك الأصول.

ج- أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

د- أن يكون استخدام الآلات والمعدات في مجال الأنشطة الصناعية.

مع ملاحظة أن أساس الإهلاك الوارد بالمادة ٢٦ يحسب بعد خصم ٣٠٪ حيث تدرج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المذكورة أي أن ترتيب خصم الإهلاكات تكون بعد خصم الإهلاك المعجل.

ويرى الباحث أن المشرع في هذا الشأن قد خص الإنتاج الصناعي لتشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها.

ونتساءل من خلال أمران

<u>**الأمر الأول**</u>: لماذا لم يساوي المشرع في تحديث هذه الطاقة بالمنشآت الزراعية ومنشآت استصلاح الأراضي التي خضعت للضريبة بعد انتهاء مدة إعفائها وكذلك حظائر تربية الماشية والتسمين والألبان ومصايد الأسماك بعد انقضاء فترة إعفائها أليس هذه المنشآت جديرة بالتمتع بإهلاك معجل لمستلزمات الإنتاج بها لتشجيعها في القيام بأعمالها وإنتاجها بما يوفر الغذاء وهو أحد أهداف المشرع؟

الأمر الثاني: وهو لماذا ساوى المشرع بين الآلات القديمة والآلات الحديثة بنسبة إهلاك معجل واحدة أليس من الأفضل تشجيع المستثمر على اقتناء الآلات الجديدة وبالتالي تكون نسبة الإهلاك المعجل لها أكبر من الآلات القديمة وذلك لتشجيع اقتناء هذه الآلات ومساعدة المستثمر في الأعباء المالية التي يتحملها من الآلات الجديدة؟

وهناك ما نصت عليه المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي نصت في البند ٣ منها على عدم خضوع الأصول المهداه التي تدرج قيمتها ضمن الأحتاطيات الضريبية ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون المشار إليه.

يبقى أن نتكلم عن الأصول غير القابلة للإهلاك والتي وردت بنص المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلا يحسب عليها إهلاك نهائيا حيث أنها أصول غير قابلة للاستهلاك بطبيعتها مثل الأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات وما شابه ذلك.

لكن إذا نتج عن التصرف في أي أصل من هذه الأصول بأي طريقة كانت ونتج عن هذا التصرف ربح أو خسارة فلابد من إدراج ذلك بحساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة.

وفي النهاية فهناك سؤال عن كيفية استهلاك العجز الدفتري لحقوق المساهمين بالبنوك المدمجة – الشركات وما هو مدى خضوعه للضريبة من عدمه؟

تنص المادة ٥٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل فتقول "في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، لا يدخل في حساب الأرباح أو الخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييرا للشكل القانوني على الخص ما يأتي:

١- إندماج شركتين مقيمتين أو أكثر

٢- ....

٣- ....

وعلى ضوء أحكام المادة (٥٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي التي تحكم وقائع الموضوع – والباحث يرى أن الفروق الناتجة من تقييم الأصول والالتزامات للبنوك المندمجة سواء كانت أرباح أو خسائر لا تدرج بقوائم الدخل بشرط قيام المصرف بإدراج هذه الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية قبل الاندماج وإجراء الإهلاكات عليها على أساس هذه القيمة.

وفي النهاية فإن الباحث يرى أن المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام المادة ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك المواد ٣٣، ٣٤، ٣٥ من اللائحة التنفيذية بالقرار ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد شابه بعض الغموض بالرغم من أنه قد حقق كثير من المشاكل التي كانت واضحة بقوانين ضريبية سابقة إلا أن هناك تحفظ على ما جاء بالمادة (٢٥) من القانون بأنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها وكذلك طرق الإهلاك التي تتخذها المنشآت ويرى الباحث أنه لابد من وجود تطابق بين ما جاء بأحكام مواد القانون ومعايير المحاسبة المصرية والدولية.

خلاصة البحث

من خلال الدراسة التي قمنا بها لدراسة المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمقارنة بما ورد بمعايير المحاسبة الدولية والمصرية والمشاكل المتعلقة بها خلص الباحث من خلال المبحث الأول إلى دراسة الإهلاك في ضوء علم المحاسبة ومعايير المحاسبة المصرية والدولية وتوصل الباحث من خلال وضع إطار فكري تعرف فيه على مفهوم الإهلاك والمبادئ المحاسبية التي تحكمه والعناصر التي يجب مراعاتها عند تحديد قيمته وأهمية احتسابه وأنواعه وأقسامه وكيفية معالجته دفتريا وطرق احتساب أقساط الإهلاك وأنواعها والقيمة التخريدية للأصل، ومن خلال دراسة الإهلاك في ضوء

معايير المحاسبة المصرية والدولية إلى أن هناك سؤال عن كيفية المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء علم المحاسبة ومعايير المحاسبة المصرية والدولية من جهة والقانون الضريبي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لذلك كان لزاما على الباحث أن يفتح مجال البحث في مبحث آخر ليتناول المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء التشريعات الضريبية وخصوصا في ضوء التشريع الضريبي المصري وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث تناول الباحث بدراسة تفصيلية وبأمثلة مقترحة افتراضية كيفية احتساب الإهلاك في ضوء التشريعات الضريبية وكيفية فحص بند الإهلاك طبقا للمنهج التطبيقي المتبع بمصلحة الضرائب في فحص هذا البند وفي ضوء أحكام القانون الضريبي واللائحة التنفيذية له والتعليمات التفسيرية والتعليمات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب في هذا الشأن فتناول الباحث دراسة إهلاك الأصول الثابتة والأصول المعنوية والإهلاك الإضافي والإهلاك المعجل وتناول بالدراسة كيفية استهلاك العجز الدفتري لحقوق المساهمين بالبنوك المدمجة والشركات في ضوء أحكام المادة ٥٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من خلال البحث والدراسة خلص الباحث إلى أن المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك المواد ٣٣، ٣٤، ٣٥ من اللائحة التنفيذية بالقرار ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد شابه بعض الغموض بالرغم من أنه حقن كثير من المشاكل التي كانت واضحة في معالجة الإهلاك بقوانين سابقة، وقد تحفظ الباحث على ما جاء بالمادة ٢٥) من القانون بأنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها وكذلك طرق الإهلاك التي تتخذها المنشأة، وقد قدم الباحث ضمن ملاحق الدراسة صورة طبق الأصل من تعليمات مصلحة الضرائب بشأن نسب الإهلاك التي جاءت بصورة لا تتعارض والنظام المحاسبي الموحد وانتهت الدراسة التي قام الباحث بها بنتيجة هامة وهي لابد من التوفيق والتطابق بين ما جاء بأحكام مواد القانون الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية والدولية بما يحقق المرونة في التطبيق العملي والعدالة الضريبية.

النتائج والتوصيات

نتائج البحث

لقد توصل الباحث في ختام هذا البحث إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي:

١- أن تحديد أساس الإهلاك وفقا للمادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد تخرج عن حدود العدالة الضريبية مما قد يعرضها مستقبلا للهدم بالحكم بعدم الدستورية.

٢- أن استخدام التكلفة التاريخية فقط في احتساب أساس الإهلاك لا تعبر عن واقع الحال خصوصا وأن هذا المسلك يتعارض مع مبادئ علم المحاسبة المتعارف عليها وكذلك معايير المحاسبة المصرية والدولية.

٣- أن المسلك في احتساب نسبة استهلاك واحدة لكل مجموعة من الأصول رغم عدم تجانسها أو تجانس استهلاك أجزاء الأصل الواحد يتعارض مع معايير المحاسبة المصرية والدولية ولا يحقق استقرار المنشأة في معالجة إهلاك أصولها بمقياس سليم.

٤- أن نص المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد جاء أكثر عمومية فضفاضا ولم يضع حدود يستطيع المحاسب والممول ومصلحة الضرائب في القياس الأمثل للإهلاك وفقا لما جاء به.

٥- بالنسبة للإهلاك المعجل والذي خص به المشرع الإنتاج الصناعي لتشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها قاصر في الفائدة المرجوة منه حيث أن هناك بعض الأنشطة التي تحتاج مثل هذا الإهلاك مثل المنشآت الزراعية ومنشآت استصلاح الأراضي وحظائر تربية الماشية والتسمين والألبان ومصايد الأسماك التي انتهت فترات الإعفاء لها وتحتاج إلى تحديث الآلات الخاصة بها بما يوفر الغذاء لعامة الشعب بالسعر المناسب والكمية الوفيرة وهو هدف رئيسي للمشرع.

توصيات البحث

من خلال الدراسة توصل الباحث إلى عدد من التوصيات على النحو التالي:

أولا: توصيات عامة

١- يوصى الباحث بضرورة الربط بين معايير المحاسبة المصرية ومواد القانون الضريبي بشأن احتساب أساس الإهلاك.

٢- العمل على إصدار قرار وزاري أو تعليمات تنفيذية توضح الغموض في نسب الإهلاك المحددة طبقا للقانون ويمكن الاسترشاد بنسب الربح الموجودة بالتعليمات التنفيذية السابق صدورها في سنوات سابقة وما جاء بالنظام المحاسبي الموحد

٣- وضع إطار واضح من خلال التعليمات لكيفية إهلاك النفقات المرسملة.

٤- تعميم الاستهلاك المعجل المنصوص عليه بالقانون الضريبي ليشمل تحديث الطاقة الإنتاجية بالمنشآت الزراعية ومنشآت استصلاح الأراضي التي خضعت للضريبة بعد انتهاء مدة إعفائها وكذلك حظائر تربية الماشية والتسمين والألبان ومصايد الأسماك ومراكب الصيد بعد انقضاء فترات إعفائها.

ثانيا: توصيات خاصة

١- يوصى الباحث بضرورة عقد الندوات لمناقشة موضوع الإهلاك من خلال الدراسات المقدمة من الباحثين من أساتذة الجامعات والمعنيين والمهتمين بالتطبيق العملي من رجال الفكر والقانون والعاملين بالحقل الضريبي.

٢- يوصي الباحث بمزيد من المؤتمرات العلمية لدراسة معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية وغيرها والربط بينها وبين معايير المحاسبة المصرية والوقوف إلى مدى الحاجة لتطبيقها بالقياس بالتطبيق العملي للتشريع الضريبي.

٣- العمل في التوسع في نشر الدراسات المتعلقة بالمشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لمعالجة الإهلاك ووضع الحلول المناسبة لها.

مراجع البحث

أولا الكتب

١- د. إبراهيم شكري جريس: مقدمة في التحليل المالي، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، الجزء الأول، ١٩٩٠م.

٢- إبراهيم علي عبد الرازق، محمد إبراهيم علي عبد الرازق: موسوعة الدليل في كيفية التعامل مع قانون الضرائب الجديد واللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونماذج الإقرارات، منشأة المعارف بالإسكندرية، يناير ٢٠٠٦م.

٣- د. أمين السيد أحمد لطفي: مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور إجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨م.

٤- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، الجداول الإلكترونية المتخصصة، نماذج طرق الإهلاك، الرياض، بدون تاريخ.

٥- وزارة المالية – مصلحة الضرائب العامة – الإدارة المركزية للتدريب، ضرائب الدخل، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٩٦م.

٦- د. وفاء محمد عبد الصمد: النظم المحاسبية والمحاسبة الآلية، مكتبة الجلاء الجامعية، بور فؤاد، ١٩٩٦م.

أخرى:

١- الجهاز المركزي للمحاسبات: قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١، النظام المحاسبي الموحد، الفصل الأول، الدليل المحاسبي وشرحه.

٢- الإدارة العامة للشئون التنفيذية، مصلحة الضرائب العامة، التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ٣٩

٣- الإدارة العامة للشئون التنفيذية، مصلحة الضرائب العامة، التعليمات التنفيذية رقم ٦ لسنة ١٩٨٦.

٤- الإدارة العامة للشئون التنفيذية، مصلحة الضرائب العامة، التعليمات التنفيذية رقم ٦٧ لسنة ٨٨.

٥- القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

٦- القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م.

٧- القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م.

٨- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٩- مجلس معايير المحاسبة الدولية: المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤، ١٦.

١٠- معايير المحاسبة المصرية: المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠.

١١- معايير المحاسبة البريطانية: المعيار المحاسبي البريطاني رقم ١٢.

ثانياً: الكتب باللغة الأجنبية

Books:

Richard Lewis, David pendnll “Advanced Financial Accounting” seventh edition, N. DP.

PERIODIEALS:

www.Gccaao.org
www.IFAC.org
www.FASB.com